

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Adresse, über die Beschwerde vom 21.06.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 17.06.2016, Steuernummer, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 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

Sachverhalt und Parteienvorbringen

Am 31.03.2016 langte die Erklärung L1 des Beschwerdeführers betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2015 auf elektronischem Wege über FinanzOnline ein. Der Beschwerdeführer beantragte darin u.a. Begräbniskosten in Höhe von € 5.000,00, sowie unter der Kennzahl 476 zusätzliche Kosten aufgrund einer Behinderung in Höhe von € 775,80 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 07.06.2016 ersuchte das Finanzamt betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen 2014 und 2015 um den belegmäßigen Nachweis der Begräbniskosten und Vorlage der Verlassenschaftsabhandlung bzw. des Einantwortungsbeschlusses in Kopie. Weiters wurde ein Nachweis anhand geeigneter Unterlagen hinsichtlich der beantragten außergewöhnlichen Belastungen abverlangt, sowie eine Aufstellung, damit die erklärten Beträge nachvollziehbar seien, wobei Vergütungen durch die Krankenkasse bzw. eine private Versicherung anzuführen seien.

Am 10.06.2016 langte ein Antwortschreiben über FinanzOnline zum Vorhalt ein, in dem der Beschwerdeführer die Übermittlung von Belegen per Post ankündigte. Diese Unterlagen langten am 13.06.2016 beim Finanzamt ein. Es handelte sich dabei um eine Zahlungsbestätigung der Diözese St. Pölten über € 168,00, eine Zahlungsbestätigung des NÖ Hilfswerk über € 101,60 und eine Aufstellung der X Apotheke L KG über Medikamentenkosten in Höhe von € 249,25, eine selbst erstellte Aufstellung mit Werbungskosten (€ 89,00), Behinderung/Medikamente (€ 572,60) und Begräbnis

(€ 5.000), sowie eine weitere selbst erstellte Aufstellung über beantragte Kilometergelder (€ 129,36) und Tagesgelder (€ 92,40) für die Fahrten zur Apotheke.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 17.06.2016 wurden vom Finanzamt neben verschiedenen Sonderausgaben und dem Pauschbetrag in Zusammenhang mit der Behinderung nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von € 351,10 anerkannt, eine Anerkennung der Begräbniskosten erfolgte nicht. Begründet wurde dies damit:

"Fahrten zur Apotheke gelten als Einkaufsfahrten. Diese sind Kosten der Lebensführung und sind daher keine außergewöhnliche Belastung.

Unter Wahrung des Parteiengehörs wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen, bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden."

Der Einkommensteuerbescheid 2015 ergab insgesamt eine Gutschrift in Höhe von 428,00 €.

Am 21.06.2016 langte mittels FinanzOnline eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 17.06.2016 ein, in der der Beschwerdeführer Folgendes ausführte:

*"Sg. Damen und Herren,
die Bescheidbegründungen zu ABS (1) ist falsch und ABS(2) ist nicht korrekt:*

*zu (1) Fahrten zu Arzt und Apotheke ZÄHLEN zu den AGB Behinderung & Krankheit:
Die ablehnende Begründung des Bescheides ist nicht durch Gesetz und VO gedeckt.
Vielmehr gelten gemäß § 34 (6) und § 35 EStG sowie VO BMF über Außergewöhnliche Belastungen: Rz851*

Heilbehandlungskosten: Als Kosten der Heilbehandlung § 4 VO gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mit beförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar.

zu (2) Welche Belege im Detail wurden nicht vorgelegt?

Solange das FA die Ablehnungen nicht bei jeder EINZELNEN Position begründet sind alle Einspruchsfristen gehemmt.

zu (3) Ich lege die RE zum AGB Grabstein über 650,00 vor."

Als Beilage zur Beschwerde hochgeladen waren eine Rechnung von der Firma Y GmbH betreffend Leistungen im Zusammenhang mit einem Grabstein in Höhe von €

650,00, sowie allgemeine Ausführungen betitelt mit "Anlage: Behinderung im Steuerrecht" verfasst von Dr. Hannes Leitinger.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 15.05.2017 wurde der Beschwerdeführer ersucht zu beantworten, um welche Fahrten es sich bei den Fahrtkosten gehandelt habe unter Angabe des jeweiligen Fahrtzieles/-zwecks zu jedem in der vorgelegten Aufstellung aufgelisteten Tag. Zudem wurden Belege für den Grabstein abverlangt, da bisher nur eine Rechnung in Höhe von € 650,00, anstelle der beantragten € 5.000,00, vorgelegt wurde.

Im am 17.06.2017 elektronisch eingelangten Antwortschreiben führte der Beschwerdeführer aus, dass die Grabstätte seiner Frau nicht erneuert, sondern nur ergänzt habe werden müssen. Daher nur die Grabstein-Rechnung über € 650,00. Die Fahrtkosten seien als außergewöhnliche Belastungen bei der Besorgung von Medikamenten in der X Apotheke L entstanden, Entfernung 10 km, Dauer 3 Stunden. Medikamenten-Liste und Fahrtenbuch seien bereits vorgelegt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2017 wurde die Beschwerde vom 21.06.2016 gegen den Bescheid vom 17.06.2016 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

"Die Kosten des Grabsteines wurden am 12.06.2015 bezahlt und sind außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt im Kalenderjahr 2015, können aber nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.323,36 nicht übersteigen.

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Fahrtkosten zu Heilbehandlungen (Ärzte, Krankenhäuser, Kuren) stellen eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar. Fahrtkosten zur Anschaffung von Medikamenten und Hilfsmitteln sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden."

Am 24.09.2017 langte über FinanzOnline ein Vorlageantrag mit folgendem Inhalt ein:
"warum werden (1) die Fahrtkosten zu Arzt und Apotheke nicht in der BVE anerkannt? Begründung laut BMF Rz 851: Ebenso stellen die im Zusammenhang mit Medikamenten anfallenden Fahrtkosten ... im Ausmass ... des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Ich wohne in der Einschicht, kaufe im Wohnort ein, zu Arzt und Apotheke fahre ich in den Nachbarort. Ich habe die Begründung durch BMF Rz 851 bereits mehrfach eingebracht. Ich ersuche um Bescheid-Änderung."

Die Beschwerde wurde am 14.12.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und deren Abweisung beantragt. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass sich im Wohnort des Beschwerdeführers in einer Entfernung von 1,7 Kilometer ein Hausarzt mit eigener Hausapotheke befinden würde.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

§ 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.

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

- 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.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (Auszug)

§ 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.

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

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Erwägungen

Gemäß § 34 Abs 6 EStG 1988 können Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach § 34 Abs 6 letzter Absatz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Strittig ist, ob es sich bei den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für Fahrten zur Apotheke um im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehende Fahrtkosten gemäß § 4 der VO handelt, die ohne Selbstbehalt in Ansatz zu bringen sind.

Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesonderte absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen fallen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (Doralt in Doralt/Kirchmair/Mayr/Zorn, EStG, § 35 Tz 17).

Die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten stellen eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar und können somit im nachgewiesenen Ausmaß auch neben dem Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte gemäß § 3 Abs. 1 VO Außergewöhnliche Belastungen als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden (vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094; UFS 20.3.2009, RV/0117-K/08).

Im gegenständlichen Fall macht der Beschwerdeführer Fahrtkosten zur Apotheke geltend.

Kosten im Zusammenhang mit Fahrten zu Ärzten und Krankenhäusern sind, soweit sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, nach § 4 der Verordnung des

Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Hinsichtlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten vertritt das Bundesfinanzgericht jedoch die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Wenn der Beschwerdeführer zur Begründung dafür, dass ihm die Fahrten zur Apotheke als außergewöhnliche Belastung zustehen würden, die LStR Rz 851 anführt, so ist dazu anzumerken: Bei den Lohnsteuerrichtlinien handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle. Erlässe der Finanzverwaltung begründen für den Steuerpflichtigen keine Rechte und Pflichten (VwGH 18.03.1992, 92/14/0019). Richtlinien der Finanzverwaltung können dem Bundesfinanzgericht allenfalls als Auslegungsbehelf dienen.

Wenn der Beschwerdeführer aus dem Wortlaut der LStR Rz 851 ableitet, dass sich die Wortfolge "ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten" auch auf "Kosten für Medikamente" beziehe, so widerspricht diese Interpretation eindeutig der oben angeführten Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts betreffend Fahrtkosten zur Anschaffung von Medikamenten.

Der Beschwerdeführer gibt im vorgelegten Fahrtenbuch die Dauer der jeweiligen Fahrten mit 3 Stunden an. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer in dieser Zeit nicht nur die Apotheke besucht hat. Dies auch deshalb, weil der Beschwerdeführer aufgrund der Wegstrecke von seinem Wohnort bis zur Apotheke nach der allgemeinen Lebenserfahrung niemals 3 Stunden nur für die Fahrt und den Einkauf in der Apotheke gebraucht hätte. Nach den Ermittlungen des Finanzamtes beträgt die reine Fahrzeit 12 Minuten.

Außerdem ist aus dem vorgelegten Fahrtenbuch ersichtlich, dass der Beschwerdeführer die Fahrten ausnahmslos um 10:00 Uhr angetreten und um 12:30 Uhr beendet haben soll. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass jemand immer zur exakt gleichen Zeit zur Apotheke fährt und jedes Mal genau gleich lange braucht. Das vorgelegte Fahrtenbuch entbehrt damit jeglicher Glaubwürdigkeit. Abgesehen davon, dass Fahrten zur Apotheke - wie oben ausgeführt - grundsätzlich keine steuerliche Berücksichtigung finden können, ist dem Beschwerdeführer mangels Vorlage eines beweiskräftigen Fahrtenbuchen auch der Nachweis der Höhe nach nicht gelungen.

Schließlich war bei Beurteilung der gegenständlichen Rechtfrage noch Folgendes zu berücksichtigen: Um den Voraussetzungen den § 34 EStG 1988 zu entsprechen, muss die außergewöhnliche Belastung zwangsläufig erwachsen. Gemäß Abs. 3 leg.cit. erwächst die

Belastung einem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Wie aus dem Vorlagebericht - welchem nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt - hervorgeht, verfügt der ortsansässige Arzt über eine Hausapotheke. Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer gar nicht unbedingt nach L fahren muss, um seine Apothekeneinkäufe erledigen zu können. Für die Fahrtkosten in Zusammenhang mit den Medikamenten liegt somit keine Zwangsläufigkeit vor, sodass eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung von vorn herein mangels Erfüllung des Tatbestandes ausgeschlossen ist.

Von den insgesamt vom Beschwerdeführer geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 775,80 waren € 350,85 für Medikamente und Rezeptgebühren (249,25 €) sowie für Leihgebühr Alarm (101,60 €) den außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt im Sinne des § 4 der VO zuzuordnen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. April 2018