

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., Gde X, R-Straße-xx, vertreten durch Dr. L, Wirtschaftstreuhänderin und Steuerberaterin, Gd Y, B-Gasse-yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 19. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, im Konkreten eine Rente von der Pensionsversicherungsanstalt (N) und eine Altersrente (mit Erreichen des schweizerischen Rentenalters wurde die bisher bezogene Invalidenrente durch eine Altersrente abgelöst) von der Schweizerischen Ausgleichskasse SAK (C). Außerdem erzielte die Bf. im Beschwerdejahr auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes R (GZ xyz) vom 5. März 2008 wurde für die Bf. RA Mag. D gemäß § 268 ABGB zum Sachwalter bestellt.

Die Bf. machte mit ihrer am 9. Oktober 2017 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung 2016 ua. Kosten für die Sachwalterschaft iHv 4.192,77 € (KZ 439) als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) geltend.

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2017 wurde die Bf. für das Jahr 2016 zur Einkommensteuer veranlagt; dabei anerkannte das Finanzamt die geltend gemachten Sachwalterschaftskosten iHv 4.192,77 € als außergewöhnliche Belastung (KZ 735) unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes im Betrage von 2.198,83 € und führte dazu begründend Folgendes aus:

"Laut Aktenlage liegen keine pflegebedingten Geldleistungen vor. Da das Vorliegen einer Behinderung von mehr als 25% durch das Bundessozialamt bisher nicht festgestellt

worden ist, kommt weder die Berücksichtigung eines Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 noch eine Geltendmachung der tatsächlichen Kosten gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 in Frage.

Die Kosten für die Sachwalterschaft stellen zwar Aufwendungen dar, die als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden konnten (vergl. Baldauf im Jakom, ESt-Kommentar, 1. Aufl., Rz 90 zu § 34), jedoch nicht solche, die ohne den im § 34 Abs. 4 vorgesehenen Selbstbehalt berücksichtigt werden können."

Dagegen er hob die Bf. mit am 20. Oktober 2017 beim Finanzamt elektronisch eingelangtem Schreiben Beschwerde; begründend gab sie dazu an, dass mit dem vorliegenden Bescheid von den außergewöhnlichen Belastungen ein Selbstbehalt abgezogen worden sei. Es handle sich hierbei um die Kosten des Sachwalters. Dies seien jedoch Kosten, die ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen seien. Es werde diesbezüglich auf die Begründung zB zum Einkommensteuerbescheid 2011, die Veranlagungen der Vorjahre sowie als Beispiel auf die Entscheidung des UFS-Wien vom 30. März 2011, RV/0719-W/11, verwiesen. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes neu zu berechnen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 31. Oktober 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der diesbezüglichen Bescheidbegründung wiederholte die Abgabenbehörde im Wesentlichen die oben dargestellten Überlegungen im angefochtenen Erstbescheid und führte ergänzend aus, dass der Abgabepflichtige in der obzitierten Entscheidung des UFS-Wien eine pflegebedingte Geldleistung erhalten habe und im konkreten Fall bis zum Kalenderjahr 2016 weder eine pflegebedingte Geldleistung bezogen worden sei noch eine Bestätigung vom Bundessozialamt über eine Erwerbsminderung vorliege.

Mit Eingabe (FinanzOnline) vom 30. November 2017 stellte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt, und gab dabei unter Vorlage entsprechender Unterlagen an, dass die Abgabepflichtige bis 2016 kein Pflegegeld erhalten habe, aufgrund einer psychischen Erkrankung aber so erwerbsgemindert sei, dass ihr in der Schweiz bereits vor Jahren eine Erwerbsunfähigkeitsrente zuerkannt worden sei. Es sei daher von den außergewöhnlichen Belastungen für die Sachwalterschaft kein Selbstbehalt abzuziehen.

Mit Vorlagebericht vom 12. Dezember 2017 legte das Finanzamt schließlich - wie der gesetzlichen Vertretung der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei nahm die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

"Da weder Pflegegeld in Österreich bezogen wird noch eine Bestätigung über eine Erwerbsminderung vorliegt, wurden die Kosten der Sachwalterschaft nicht als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) berücksichtigt."

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Gegenständlich steht außer Streit, dass die in Rede stehenden Kosten für die Sachwalterschaft grundsätzlich diese Voraussetzungen erfüllen. Streit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob diese Kosten iHv 4.192,77 € als außergewöhnliche Belastung *mit oder ohne Selbstbehalt* Berücksichtigung finden können.

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Sachverhaltsdarstellungen, Überlegungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid wie auch in der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung verweist.

Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Berücksichtigung eines Selbstbehaltes ergibt sich aus § 34 Abs. 6 EStG 1988. Demnach können unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988 (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988), sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe der vom Steuerpflichtigen bezogenen pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld,

Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3 leg. cit.) zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in den Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957.

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 bzw. die Landeshauptfrau 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.*

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (in der Folge kurz: VO), welche nach deren § 1 Abs. 1 ua. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt [nach § 1 Abs. 2 der VO liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt], enthält weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen. Die in den §§ 2 bis 4 der VO enthaltenen Pauschbeträge können grundsätzlich von denselben Personen geltend gemacht werden wie der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. Jakom/Vock EStG, 2017, § 35 Rz 22; Doralt, EStG¹⁵, § 35 Tz 17).

Wie dem oben dargestellten Gesetzestext (§ 35 Abs. 2 EStG 1988) zweifelsfrei zu entnehmen ist, ist die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, nicht von der Abgabenbehörde zu treffen; auch eine Bestätigung eines praktischen Arztes, eines Fach- oder Amtsarztes, die Errichtung der Sachwalterschaft selbst wie auch - bezogen auf den konkreten Fall - der Umstand, dass die Bf. bis Erreichen des Schweizer Rentenalters eine (Schweizer) Invalidenrente bezog, ist nicht ausreichend. Zuständig dafür sind vielmehr allein die in der genannten gesetzlichen Bestimmung angeführten Stellen; in der Regel sohin das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen - Sozialministeriumservice (vgl. dazu auch Jakom/Vock EStG, 2017, § 35 Rz 7 mwN;

Doralt, EStG¹⁵, § 35 Tz 7; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 32; UFS 17.3.2009, RV/3434-W/07).

Dieser (gesetzlichen) Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbstätigkeit bzw. des Grades der Behinderung berufen sind, und ferner die Anordnung, dass der Anspruch auf einen Freibetrag - und damit auch die Geltendmachung tatsächlicher Aufwendungen bzw. von Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung - an die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung dieser Stellen knüpft, lassen erkennen, dass der Gesetzgeber bindende Beweisregeln geschaffen und damit insbesondere die Regel des § 166 BAO - wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist - durchbrochen hat. Dieser vom Antragsteller vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu. Dies hat den Vorteil, dass im Abgabenverfahren häufig schwer zu lösende medizinische Streitfragen nicht ausgetragen zu werden brauchen, der Abgabepflichtige der Abgabenbehörde aber auch nicht einwenden kann, die in der von ihm vorgelegten amtlichen Bescheinigung enthaltenen Feststellungen träfen nicht zu und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit sei etwa ein höheres (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 35 Rz 4).

Gegenständlich steht unzweifelhaft fest, dass eine derartige amtliche Bescheinigung einer dafür nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehenen, zuständigen Stelle - trotz entsprechender Vorhaltung im Beschwerdeverfahren - nicht vorgelegt wurde; auch wurde nicht behauptet, dass der Bf. überhaupt eine diesbezügliche Bescheinigung ausgestellt worden ist.

Lt. Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 839g) ist für den Fall der Zuerkennung von Pflegegeld, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, ein entsprechender Nachweis nicht erforderlich und ist von einem Grad der Behinderung von mindestens 25% auszugehen. Dazu ist zu sagen, dass das Finanzgericht in seiner Entscheidungsfindung weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung, sondern allein an das Gesetz gebunden ist und diese Verwaltungspraxis im Gesetz keine Deckung findet. Im Übrigen hat die Bf. unbestrittenmaßen im Beschwerdejahr kein Pflegegeld bezogen.

Nachdem nun die Bf. im gegenständlichen Fall die Tatsache der Behinderung, das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) nicht durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung *zuständigen* Stelle nachgewiesen hat, kann sich die Bf. mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde (Berücksichtigung der strittigen Sachwalterschaftskosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt) nicht als beschwert erachten.

Wenn von Seiten der Bf. auf die Entscheidung des UFS-Wien vom 30. März 2011, RV/0719-W/11, sowie auf Veranlagungen der Vorjahre verwiesen wird, so ist diesbezüglich zu entgegnen, dass der genannten UFS-Entscheidung - wie vom Finanzamt richtig

ausgeführt wird - kein vergleichbarer Sachverhalt (Bezug von Pflegegeld) zu Grunde liegt und andererseits für die Bf. mit dem Verweis auf Veranlagungen der Vorjahre auch im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben nichts zu gewinnen ist, weil nach diesem Grundsatz kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten unrichtigen Vorgangsweise abzuleiten ist. Es müssten schon besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der als unrichtig erkannten Vorgangsweise durch die Abgabenbehörde als unbillig erscheinen lassen, wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt, was aber nach der Aktenlage gegenständlich nicht der Fall war. Die Abgabenbehörde ist in Durchsetzung der Rechtsordnung (Legalitätsgebot) nicht nur berechtigt, sondern ist - insbesondere auch zur Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - geradezu verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen. Überdies kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Ein solcher Vollzugsspielraum bestand bei Festsetzung der Einkommensteuer nicht.

Dem strittigen Beschwerdebegehren war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - ein Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, oben zitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

