

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes R vom 27.08.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Berücksichtigung des Pauschalbetrages für Zuckerkrankheit bei der Beschwerdeführerin (in der Folge mit Bf. abgekürzt).

#### Sachverhalt

Mit Erklärung (Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014) vom 20.04.2015 beantragte sie den Pauschalbetrag für Zuckerkrankheit. Ein ärztliches Attest wurde vorgelegt, in dem die Hausärztin bestätigt, dass die Beschwerdeführerin "seit Jahren" an Diabetes leidet und deswegen seit 2012 in ihrer Behandlung ist.

Die Abgabenbehörde anerkannte die beantragten Kosten unter Abzug eines Selbstbehaltes (daher keine steuerliche Auswirkung).

Im ärztlichen Sachverständigengutachten vom 19.12.2015 wurde der Grad der Behinderung mit 20 % festgesetzt.

Am 3.3.2016 wurde seitens des Sozialministerium Service ein Grad der Behinderung von 30 % - ohne Rückwirkung - festgestellt.

#### Verfahren

|                                                                       |            |
|-----------------------------------------------------------------------|------------|
| Bescheid Einkommensteuer<br>(Arbeitnehmerveranlagung) (Jahr:<br>2014) | 27.08.2015 |
|-----------------------------------------------------------------------|------------|

|                           |            |
|---------------------------|------------|
| Beschwerde                | 10.09.2015 |
| Vorhalt (Abgabenbehörde)  | 08.02.2016 |
| Vorhaltsbeantwortung      | 11.03.2016 |
| Beschwerdevorentscheidung | 16.03.2016 |
| Vorlageantrag             | 18.04.2016 |

#### **Begründung der Beschwerdevorentscheidung v. 16.03.2016:**

*"Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idgF kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Sozialministeriumservice (sh. Rz 839d) erfolgen.*

*Liegt bei einer Einstufung durch das BSA (Anmerkung des Gerichtes: ehemaliges Bundessozialamt) eine mindestens 25 %-ige Behinderung*

*vor und beträgt der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20 % im Sinne der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung entsprechend Rz 839d), entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 anzusetzen. Lt .Bescheid des Sozialministeriumservices vom 3.3.2016 sind die Ergebnisse des ärztlichen Begutachtungsverfahrens dem Sachverständigengutachtens vom 19.12.2015 zu entnehmen. Die Erwerbsminderung wurde nicht rückwirkend - für das Jahr 2014 - bescheinigt."*

**Im Vorlageantrag v.18.04.2016** wurde von der Bf. Folgendes ausgeführt:

*" Sehr geehrte Damen und Herren, gegen Ihren Bescheid —welcher mir mittels RSb am 23.03.2016 zugestellt wurde, erhebe ich fristgerecht das ordentliche Rechtsmittel. Ich habe Ihnen den Bescheid vom 03.03.2016 übermittelt . Weiters informierte ich Sie, dass die Einstufung durch das Sozialministeriumservice auf dem Gutachten meiner Hausärztin, Fr. Dr. A vom 22.04.2015 basiert. Das Gutachten von Fr. Dr. A bestätigt das Vorliegen von Diabetes seit dem Jahre 2012. Wenn nun das Sozialministeriumservice auf Basis dieses Gutachtens einen Grad der Behinderung von 30 % feststellt, dann müsste dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen werden. Anbei nochmals das Gutachten von Fr. Dr. A, dass ich seit dem Jahr 2012 an Diabetes mellitus IIb leide. Ich ersuche um rückwirkende Feststellung des Behinderungsgrades (30%) für das Jahr 2014 und um Aufhebung des angefochtenen Bescheides.*

Aus dem beigelegten Attest der Hausärztin Fr. A , Ärztin für Allgemeinmedizin und Arbeitsmedizin, v. 22.04.2015 geht hervor:

*"Meine Patientin leidet seit Jahren an Diabetes mellitus IIb sowie an arteriellen Hypertonie und ist deswegen seit 2012 in meiner Behandlung."*

Am 27.04.2016 wurde die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes v.20.05.2016** wurde die Bf. um die Beantwortung folgender Punkte ersucht:

*"Zwecks Erledigung Ihrer Beschwerde v. 10.09.2015 werden Sie ersucht, nachstehend angeführte Unterlagen innerhalb einer Frist von zwei Wochen - gerechnet ab Zustellung dieses Schreibens- vorzulegen.*

*a) Ihr Antrag v. 19.05.2015 im Verfahren vor dem SozialMinisteriumService, Landesstelle OÖ.*

*b) Sachverständigengutachten v. 19.12.2015*

*c) Ihre weitere Eingabe v. 21.01.2016 an das SozialMinisteriumService, Landesstelle OÖ.*

*d) ergänzende Stellungnahme des Leitenden Arztes der Landesstelle OÖ.  
(Neubeurteilung der Einstufung von 30 %)*

*e) Bekanntgabe des Anteiles der Behinderung (Anteil Zuckerkrankheit in % ) bei einem neu festgestellten Gesamtgrad der Behinderung von 30 %*

*Es wird darauf hingewiesen, dass in zeitlicher Hinsicht die Rechtsfolgen eines Bescheides (hier: Bescheid des SozialMinisteriumService, Landesstelle OÖ., v. 03.03.2016 ) im Allgemeinen nur pro futuro (für die Zukunft) angeordnet werden können, es sei denn , das entsprechende Gutachten weist eine Rückwirkung für einen davor liegenden Zeitraum eindeutig auf.*

*Die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht, sind an die Feststellungen des SozialMinisteriumService, Landesstelle OÖ, gebunden. Dieser Bescheid weist keine Anmerkung im Feld zur Beachtung " zumindest seit 2012 " aus. Die vorgelegte hausärztliche Bestätigung v. 22.04.2015 mit dem Hinweis auf die Leiden seit 2012 (ohne prozentuelle Angaben des Zuckerleidens ) reicht für die Rückwirkung nicht aus.*

*Auch in Ihrem Antrag zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2014 wurde der pauschale Freibetrag nach § 34 EStG 1988 (also mit Selbstbehalt) und nicht jener nach § 35 EStG 1988 geltend gemacht.*

Dieser Vorhalt wurde von der Bf. nicht beantwortet.

### **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die Aktenlage ( insbesondere den Bescheid des SMS vom 3.3.2016 ) , da im Bescheid des SMS vom 3.3.2016 keine rückwirkende Erwerbsminderung festgestellt wurde.

**Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:**

### **Rechtslage**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens *außergewöhnliche* Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- sie muss außergewöhnlich sein,
- sie muss zwangsläufig erwachsen,
- sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Letzteres ist gemäß Abs. 4 leg. cit. dann der Fall, wenn die Belastung einen nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen berechneten Selbstbehalt übersteigt.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der vorerwähnte Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.

Davon abweichend können nach der Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 gewisse Aufwendungen auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden. Dazu zählen u.a. Aufwendungen wegen Körperbehinderung.

§ 34 Abs. 6 und § 35 („*Behinderte*“) EStG 1988 sowie die zu diesen beiden Paragraphen ergangene VO BGBl 303/1996 enthalten Spezialbestimmungen bei Vorliegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung.

§ 35 Abs. 2 EStG 1988 normiert ausdrücklich, dass die Tatsache *der Behinderung* und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (*Grad der Behinderung*) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen ist. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente....
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten.....
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von *Behinderungen* verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (nunmehr: Sozialministeriumservice)

Der Bundesminister für Finanzen hat mit vorerwählter Verordnung festgelegt, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel *der Behinderung* ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die aufgrund der §§ 34 und 35 EStG ergangene Verordnung BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430 lautet (auszugsweise) wie folgt:

„§ 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.

§ 2. (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.

(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.

.... "

Sachverhaltsmäßig ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die Bf. eine Bescheinigung des Bundessozialamtes (nunmehr: Sozialministeriumservice) zwar über den Grad einer Erkrankung vorgelegt hat (Ausmaß der Erkrankung/Behinderung 25 % zunächst, später 30 % -siehe Vorhalt des BFG v. 20.05.2016).

Die - unstrittige - Tatsache seiner offensichtlich bereits seit mehreren Jahren bestehenden Diabeteserkrankung ergibt sich aus den vorgelegten hausärztlichen Bestätigungen.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid zwar den für die Krankendiätverpflegung in § 2 Abs. 1 der vorzitierten Verordnung vorgesehenen Pauschbetrag berücksichtigt, mangels Vorlage einer rückwirkenden Bescheinigung des Bundessozialamtes allerdings gleichzeitig den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug gebracht, sodass es zu keiner steuerlichen Auswirkung gekommen ist. Diese Vorgangsweise ist nicht als rechtswidrig zu beanstanden .

Die Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw. des Grades der Behinderung berufen sind, und ferner die Anordnung, dass der Anspruch auf einen Freibetrag an die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung dieser Stellen (auch einer rückwirkenden Feststellung) geknüpft sind, 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 (Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 35 Tz 4).

Der Nachweis *der Behinderung* (Ausmaß bzw. allenfalls auch rückwirkender Zeitraum) kann daher nur durch ein Gutachten *der* im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden.

Haus- oder fachärztliche Bestätigungen oder Privatgutachten sind nicht ausreichend (Wanke in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL, § 35, Anm 32). Ebenso wenig vermögen Arztbriefe anlässlich eines stationären Krankenhausaufenthaltes den gesetzlich ausdrücklich geforderten Nachweis zu ersetzen. Der vom Bf. vorgelegte Arztbrief ist folglich – entgegen der von der Bf. geäußerten Auffassung – nicht geeignet, an die Stelle einer amtlichen Bescheinigung zu treten.

Da für den streitgegenständlichen Zeitraum zwar eine Behinderung von 30 % bescheinigt wurde, dabei **aber keine Rückwirkung für den Beschwerdezeitraum 2014 ausgesprochen** wurde, wirkt sich der Freibetrag für Krankendiätverpflegung infolge **Berücksichtigung eines Selbstbehaltes** (§ 2 Abs. 2 der VO außergewöhnliche Belastungen BGBl 303/1996 idgF) steuerlich nicht aus. Die Feststellung, ob, ab wann und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist nicht von der Abgabenbehörde, sondern bindend von den in § 35 Abs. 2 EStG 1988 genannten Stellen zu treffen.

Unzweifelhaft wurde im Bescheid des SMS v. 03.03.2016 keine rückwirkende Bestätigung/*Beurteilung* für den Beschwerdezeitraum 2014 angeführt.

Der Fragenkatalog des Bundesfinanzgerichtes v. 20.05.2016 wurde überdies von der Bf. nicht beantwortet.

Die Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist eine Revision nicht zulässig, weil sich die einkommensteuerrechtliche Rechtsfolge bei Nichtvorlage einer rückwirkenden Bescheinigung des SozialministeriumService unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Damit ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu verneinen.

Linz, am 30. Juni 2016