

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Bf. (vormals Name), Str. , über die Beschwerde vom 12.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 28.04.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der am 03.03.2016 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 hat der Beschwerdeführer (Bf.) folgende Beträge als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht: Kurkosten (mit Selbstbehalt) iHv € 125,79; Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit (ohne Selbstbehalt), zusätzliche Kosten wegen Behinderung (ohne Selbstbehalt) iHv € 807,07.

Am 21.04.2016 erging ein Vorhalt indem der Bf. zur Vorlage des Bescheides des Bundessozialministeriumservice über die Einstufung der Behinderung, des ärztlichen Sachverständigengutachtens, sowie einer detaillierten Aufstellung inklusive Belege über die geltend gemachten Krankheitskosten aufgefordert wurde. Ersätze der Krankenkasse seien dabei in Abzug zu bringen.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 26.04.2016 legte der Bf. den Bescheid des Bundessozialamtes vom 17.10.2006 vor, aus dem sich ein Grad der Behinderung von 70% ergibt. Aus der beigelegten Kopie des Behindertenpasses ergibt sich, dass der Grad der Behinderung ab 09.10.2012 80% beträgt. Die vorgelegte Aufstellung der geltend gemachten Krankheitskosten inklusive Belegen weist 14 Apothekenrechnungen mit einem Gesamtbetrag iHv € 470,80 aus, 2 Rechnungen der Fa. Heindl (Bandagist) iHv insgesamt € 38,00, 3 Pflege-(Sonder-)Gebührenrechnungen des Krankenhauses A über insgesamt € 270,02, sowie eine Zuzahlungsbestätigung der Pensionsversicherungsanstalt (die geltend gemachten Kurkosten betreffend).

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen wurden mit dem angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2015 vom 28.04.2016 die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen auf € 679,45 festgesetzt. In der Begründung wird dazu angeführt, dass die zusätzlichen Kosten aufgrund der Behinderung um die Haushaltsersparnis für die Krankenhausaufenthalte im Ausmaß von € 5,23 x 23 T, sohin um € 99,37 gemindert werden mussten. Die Kosten für das Zahnambulatorium iHv € 29,25 wurden abgezogen, und unter den Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt iHv € 1.758,31 nicht übersteigen. Da aus den vorgelegten Unterlagen eine Bestätigung für die geltend gemachte Diätverpflegung nicht entnommen werden kann und diese auch vom Bundessozialamt nicht bestätigt wurde, konnten Pauschale Kosten für Diätverpflegung nicht berücksichtigt werden.

Mit Beschwerde vom 12.05.2016 machte der Bf. die Pauschale für die Zuckerkrankheit geltend.

Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts vom 01.09.2016 legte der Bf. am 12.09.2016 eine undatierte Bestätigung seines Arztes Arzt (Arzt für Allgemeinmedizin) vor, wonach der Bf. an Diabetes mellitus leide und deshalb strengste Diät einhalten müsse. Darüber hinaus benötige der Bf. vermehrt Medikamente und Pflegeaufwand.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.09.2016 wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 28.04.2016 aufgrund der Beschwerde vom 12.05.2016 geändert und der monatliche Freibetrag der Zuckerkrankheit (Diabetes) unter den Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt. Begründend dazu wurde Folgendes ausgeführt: "Führt die Zuckerkrankheit (Diabetes) zu einer Behinderung von mindestens 25 % und beträgt der Anteil der Behinderung wegen des Leidens mindestens 20 % ist keine Kürzung um den Selbstbehalt vorzunehmen. Da die ärztlich bestätigte Zuckerkrankheit von Arzt (Arzt für Allgemeinmedizin) zu keinem Grad der Behinderung lt. Bescheid des Sozialministeriumsservice führt (am Bescheid des Sozialministeriumsservice nicht bestätigt und auch am Behindertenpass nicht eingetragen), konnte der monatliche Freibetrag der Zuckerkrankheit (Diabetes) nur unter den Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt werden. Der Beschwerde war somit teilweise stattzugeben. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 1.758,31 nicht übersteigen."

Im Vorlageantrag vom 13.10.2016 bringt der Bf. vor, dass bei der neuen Berechnung der Freibetrag für die Zuckerkrankheit wieder mit Selbstbehalt berücksichtigt worden sei und daher keine Auswirkungen gehabt habe. Der Bescheid des Bundessozialamtes 80 % Erwerbsminderung bescheinigt. Der Pauschalbetrag für Diabetes sei ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen, da auch diese Kosten direkt mit seiner Behinderung zusammenhängen. Zusätzliche Eintragungen seien vom Bundessozialamt nicht vorgenommen worden. Weiters verweise er auf die Ausführungen in seiner Beschwerde.

Am 04.11.2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht, der auch dem Bf. zugestellt wurde, beantragt die Abgabenbehörde eine teilweise Stattgabe unter Heranziehung folgender Punkte:

Krankheitskosten (mit Selbstbehalt): € 869,25 (€29,25 Kurkosten plus € 840 Diätverpflegung)

Freibetrag Behinderung: € 435

Nachgewiesene Kosten iZm der Behinderung (ohne Selbstbehalt): € 658,63

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.

(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,

...

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 Kriegsopferversorgungsgesetzes 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.

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 lautet auszugsweise:

§ 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.

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

Gemäß § 1 Abs 1 Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 beträgt der Wert der vollen freien Station 196,20 Euro monatlich.

Erwägungen

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage geblieben, ob die Aufwendungen für die Diätverpflegung für Diabetes mit oder ohne Selbstbehalt, dh. mit der Behinderung in Zusammenhang stehend, anzuerkennen sind.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 75% bis 84% jährlich ein Freibetrag von € 435 gewährt. Die belangte Behörde gewährte dem Bf. den, dem festgestellten Grad der Behinderung entsprechenden, Freibetrag.

Gemäß § 2 Abs 2 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten für Zuckerkrankheit € 70 pro Monat zu berücksichtigen.

Das Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach ist in geeigneter Weise (ärztliche Bestätigung der verordneten Diät oder Bescheinigung des Bundessozialamtes) darzulegen (LStR 2002 Rz 839h - Auslegungsbehelf).

Beträgt der Grad der Behinderung weniger als 25 %, so sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sowohl bei der Geltendmachung der Pauschalbeträge als auch bei Nachweis der tatsächlichen Kosten nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 abzugsfähig (§ 2 Abs. 2 der Verordnung).

Der Abzug des Diätpauschalbetrages ohne Selbstbehalt ist dagegen möglich, wenn die innere Krankheit zu einer Steigerung des bestehenden Ausmaßes der Körperbehinderung auf zumindest 25 % führt (Umkehrschluss aus § 2 Abs 2 der Verordnung, vgl auch Müller, SWK 1997, S 644). Liegt insgesamt eine mindestens 25 %ige Behinderung vor, genügt es für den Entfall des Selbstbehalts, wenn der Anteil der Behinderung wegen der Diät erfordernden Leidens mindestens 20 % iSd Richtsatzverordnung beträgt. (LStR 2002 Rz 839h) [*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵, § 35 Tz 12f].

Im gegenständlichen Fall liegt zwar eine ärztliche Bestätigung über das Vorliegen einer Diabetes Erkrankung des Bf. und der Notwendigkeit der Einhaltung strengster Diät vor, jedoch ist der Anteil der Behinderung wegen der die Diät erforderlichen Erkrankung (Diabetes) nicht mindestens 20 % sondern 0 %. Denn im Beiblatt des Bescheids des Bundessozialamtes ist die Diabetes mellitus Erkrankung nicht angeführt

und demnach auch nicht beim Grad der Behinderung berücksichtigt. Der Behindertenpass enthält auch keine Zusatzeintragung.

Demnach ist der Diätpauschalbetrag iHv € 840 nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 abzugsfähig.

Da bei einem Spitals- oder Rehabilitationsaufenthalt die volle Verpflegung beigestellt wird, erspart sich der Steuerpflichtige für die Zeit des Aufenthalts derartige Aufwendungen, die ansonsten bei der Verpflegung zu Hause (oder in Gaststätten) anfallen. Dieses Haushaltsersparnis ist mit 6/10 des Sachbezugswertes für die volle freie Station nach § 1 der Verordnung BGBl. Nr. 416/2001 zu ermitteln (UFSW vom 03.01.2005, RV/1290-W/04).

Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut in § 35 Abs. 5 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige somit die Wahl, entweder den Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 geltend zu machen. Die gleichzeitige Zuerkennung des Pauschbetrages und der tatsächlichen Kosten ist grundsätzlich nicht zulässig. Davon ausgenommen sind (neben den Pausch- bzw. Freibeträgen in den §§ 2 und 3) die in § 4 der VO genannten Mehraufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung, sofern sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen. Sie führen nach der in § 1 Abs. 3 der VO normierten Ausnahmeregelung nicht zur Kürzung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

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/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁵, § 35 Tz 17).

Die zu berücksichtigenden nachgewiesenen Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung (ohne Selbstbehalt) betragen € 658,53. Dieser Betrag ergibt sich aus den Apothekenkosten iHv € 470,80, € 38,00 (Rechnungen Fa. Heindl) und den Krankenhauskosten iHv € 270,02 abzüglich einer Haushaltsersparnis für 23 Tage iHv € 120,29 (23 x € 5,23).

Die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 betragen € 995,04. Dieser Betrag ergibt sich aus den Kurkosten iHv € 125,79, den Zahnambulatoriumskosten iHv € 29,25 und den Kosten für Diätverpflegung iHv € 840 (12 x € 70).

Der nach § 34 Abs 4 EStG 1988 zu berechnende Selbstbehalt beträgt € 1.758,31.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iHv € 995,04, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten daher nicht berücksichtigt werden da sie den Selbstbehalt iHv € 1.758,31 nicht übersteigen.

Es ergibt sich keine betragsmäßige Änderung zum angefochtenen Steuerbescheid.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Linz, am 24. Jänner 2019