

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerden vom 02.12.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 18.11.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführerin (Bf.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als ASVG-Pensionistin.

Mit Bescheiden vom 18.11.2015 hob das Finanzamt (FA) die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 bis 2013 gemäß § 299 BAO auf und erließ neue Sachbescheide mit jeweils folgender Begründung: „*Da der Behindertenpass und der Bescheid vom Sozialministeriumservice mit 50%iger Behinderung und Zuckerdiät erst im Jahr 2015 ausgestellt wurde, steht für das Jahr [...] der pauschale Freibetrag wegen Behinderung und Diätverpflegung Zucker nicht zu.*“

Gegen die Einkommensteuerbescheide brachte der Bf. Beschwerden mit folgender Begründung ein:

„*Zum Behindertenpass des Sozial Ministerium Service vom 5.6.2015, Nr. 123 liegt in Bescheidform auch ein Sachverständigengutachten mit Untersuchung von Dr. E. B. vom 7.5.2015 nach der Einschätzungsverordnung (BGBl.II Nr.261/2010) bei.*

In diesem Gutachten wird eine 50%-ige Behinderung und eine Zuckerkrankheit mit 20% festgestellt. Im Gutachten welches einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides bildet, ist in der Anamnese vermerkt, dass seit 2008 eine „Diabetes mellitus Typ II“ bekannt ist.

Weiters sind unter anderen beidseitige Knieprobleme mit Operationen sowie degenerative Veränderungen der Wirbelsäule, die bereits zu mehrmaligen Kuraufenthalten führten seit 1995 vorhanden.

Mit da. Bescheid vom 17.2.2015 wurde mir mitgeteilt, dass eine ordnungsgemäße Veranlagung nur mit einem Bescheid des Sozialministeriumservice, in dem ein Grad der Behinderung sowie die Notwendigkeit einer Diätverpflegung hervorgeht beizubringen ist.

Demnach habe ich die geforderte Beibringung im Sinne des § 35 Abs.2 genüge getan. (Der Behindertenpass und Bescheid, liegt bereits dem Amt vor!)

Im Behindertenpass sind weitere Eintragungen wegen der vorliegenden Anamnese unterblieben und auch nicht weiter beantragt worden, obwohl im Sinne des §2 Abs 1 der VO des Bundesministerium für Finanzen, BGBl.303/1996 eine „Diät1“ oder „D1“ - Zuckerkrankheit, dies vorsehen würde. Dem muss ich aber entgegenhalten, dass jedoch im Sinne des § 35 Abs.8 EStG ich als Steuerpflichtige das Bundesamt für Soziales ermächtigt habe elektronische Übermittlungen an das zuständige Finanzamt zu tätigen. Eine Kommunikation zwischen den beiden Behörden, wäre daher ohne weiteres möglich!

Abschließend bin ich der Ansicht, dass die da. Nichtgewährung der Pauschalen an das Ausstellungsdatum des Behindertenpasses geknüpft seien, als nichtbegründet und halte meine Behinderung und Zuckerkrankheit bereits seit mindestens 1995- also seit 20 Jahren entgegen.“

Daraufhin erließ das FA Beschwerdeentscheidungen mit folgender Begründung:

„Ihre Behinderung wurde vom Sozialministeriumservice im Jahr 2015 festgestellt. Der Behindertenpass wurde am 5.6.2015 ausgestellt. Das Finanzamt ist an diese Feststellung gebunden, die nachträgliche Berücksichtigung des Behindertenfreibetrages ist nicht zulässig.

Die Geltendmachung ist ab der Arbeitnehmerveranlagung 2015 möglich.“

Dagegen brachte die Bf. Vorlageanträge mit folgender Begründung ein:

„[...] Ich bin nach wie vor der Ansicht, dass der Gesetzgeber für die Gewährung außerordentliche Belastungen, nicht das Ausstellungsdatum des Behindertenausweises, sondern den Zeitpunkt der tatsächlichen Erkrankungen ins Kalkül zieht. Die Jahre der Erkrankungen sind in der Anamnese des Bescheides des Sozialministerium Service vom 7.5.2015 genannt und durch ärztliche Befunde aus dieser Zeit belegt.

Weiters vertrete ich den Standpunkt, dass in der da. Berufungsvorentscheidung vom 26.2.2016, Spruch und Begründung mehr als mangelhaft sind und auf keine gesetzliche Bestimmung hinweist, die zur Entscheidung führte.

Abschließend verweise ich auf meine Beschwerde von 1.12.2016, die da. aufliegt und halte die vollinhaltlich aufrecht.“

Im Steuerakt aufliegend ist ein Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice, Landesstelle Niederösterreich. Darin wird ein Gesamtgrad der Behinderung der Bf. in Höhe von 50 v.H. festgestellt, wobei die Begutachtung am 06.05.2015 erfolgte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Feststellungen

Den von der Bf. im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2010 bis 2013 beantragten Freibetrag wegen eigener körperlicher Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 im Ausmaß von 50% sowie die geltend gemachten Kosten für eine Diätverpflegung wegen einer Zuckererkrankung gewährte das Finanzamt nicht, weil die von der Bf. vorgelegte Bescheinigung des Sozialministeriumservice, in welcher ihre eigene körperliche Behinderung und ihre Krankendiätverpflegung festgestellt ist, aus dem Jahr 2015 stammt.

Wie aus dem von der Bf. vorgelegten Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice hervorgeht, fand die Begutachtung am 06.05.2015 statt. Als Ergebnis der durchgeführten Begutachtung wird ausgeführt:

<i>Lfd. Nr.</i>	<i>Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkung, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden [...]</i>	<i>GdB %</i>
<i>1</i>	<i>Degenerative Veränderungen in der Wirbelsäule und Zustand nach Implantation einer Knieprothese rechts und Abnützungserscheinungen im linken Kniegelenk mit funktionellen Auswirkungen fortgeschrittenen Grades unterer Rahmensatz, da ohne Gehilfe mobil</i>	<i>50</i>
<i>2</i>	<i>Nicht insulinpflichtiger Diabetes mellitus Typ II mittlerer Rahmensatz, da regelmäßige Medikation erforderlich</i>	<i>20</i>
	<i>Gesamtgrad der Behinderung</i>	<i>50</i>

Begründung für den Gesamtgrad der Behinderung:

Leiden 1 wird durch Leiden 2 nicht erhöht, da dieses keinen maßgeblichen negativen Einfluss auf das führende Leiden bewirkt.

[...]

Anamnese:

Seit 2008 ist ein Diabetes mellitus Typ II bekannt, 2007 Z. n. Meniskus-OP links, 2013 Z. n. Knie-TEP rechts, außerdem Z. n. CTS-OP beidseits (1995) und Z. n. Op eines

schnellenden Daumens rechts (1996) es bestehen degenerative Veränderungen in der Wirbelsäule (02/15 Z. n. Facetten-Infiltration L4/5 und L5/S1) und eine Gonarthrose links. [...]

Rechtliche Beurteilung und Erwägungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dann wesentlich beeinträchtigt, wenn dieses den einkommensabhängigen Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen zwischen € 7.300 und € 14.600,00 8 % des Einkommens (inklusive sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des in § 34 Abs. 4 festgelegten Selbstbehaltes u.a. für Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung berücksichtigt werden, sofern die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen und soweit diese die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. Dazu kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf Pflegeleistungen zu berücksichtigen sind.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn dieser außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit, die (abgesehen von den Empfängern einer Opferrente und bei Berufsunfällen) vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen entweder durch Ausstellung eines Behindertenpasses bzw. im Negativfall durch einen entsprechenden Bescheid nachzuweisen ist.

Nach § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne § 35 Abs. 3 EStG 1988 führen.

§ 35 Abs. 8 EStG 1988 ordnet an, dass das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem Finanzamt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln hat.

Nach § 1 Abs. 1 der Verordnung für außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010 (im folgenden kurz VO), sind bei Vorliegen von Aufwendungen durch

eine eigene körperliche und geistige Behinderung die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen ohne Kürzung des Freibetrages und um pflegebedingte Geldleistungen zu berücksichtigen, wenn das Ausmaß der Behinderung mindestens 25 % beträgt.

Nach § 2 Abs. 1 der VO sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit oder Aids € 70,00, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit € 51,00 und bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit € 42,00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Laut § 2 Abs. 2 der VO sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Auch wenn außergewöhnliche Belastungen grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen sind, wenn alle Voraussetzungen für deren Abzugsfähigkeit vorliegen, besteht keineswegs ein Automatismus dahingehend, dass diesbezügliche Kosten ohne Nachweisführung anzuerkennen sind. Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels nachzuweisen. Er hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten außergewöhnliche Belastungen nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen; ob dabei eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, hat die Abgabenbehörde bzw. das Finanzgericht nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen; der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie dem bzw. der Abgabepflichtigen (vgl. *Doralt*, EStG²⁰, § 34 Tz 7; *Jakom/Baldauf*, EStG 2015, § 34 Rz 9).

ad) Eigene körperliche Behinderung der Bf.:

Behinderte Menschen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, haben zum Nachweis der Behinderung bei der örtlich zuständigen Landesstelle des Sozialministeriumservice einen Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz, BGBl Nr. 283/1990, zu stellen. Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Sozialministeriumservice festgestellt. Die Bestätigung eines Amtsarztes ist für die Begutachtung von Minderungen der Erwerbsfähigkeit oder des Grades der Behinderung nicht ausreichend. Ein Behindertenpass kann nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden.

Im Verfahren auf Ausstellung eines Behindertenpasses durch das Sozialministeriumservice ergeht nach durchgeführter Begutachtung ein ausführliches Gutachten, das dem Finanzamt über Aufforderung vorgelegt werden kann bzw. muss.

Der Entscheidung der Abgabenbehörde sind die jeweils vorliegenden Daten zugrunde zu legen (vgl. VwGH 21.12.99, 99714/0262). Eine rückwirkende Feststellung ist grundsätzlich nicht möglich. Ist die Behinderung aber die Folge eines Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt), gilt der festgestellte Grad der Behinderung aus Vereinfachungsgründen für Zwecke der Steuerermäßigung „*immer*“ rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (siehe dazu *Jakom/Baldauf*, EStG 2015, § 35 Rz 11).

In anderen Fällen ist die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung grundsätzlich nicht möglich. In besonderen Ausnahmefällen kann das Sozialministeriumservice auf Grund entsprechender Befunde mit einem Gutachten feststellen, dass ein bestimmter Grad der Behinderung schon ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit vorgelegen hat.

Da im gegenständlichen Fall die Tatsache und das Ausmaß der Behinderung durch die in § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 angeführte zuständige Stelle erst nach dem Beschwerdezeitraum amtlich bescheinigt wurde, schloss sich die belangte Behörde der grundsätzlich gültigen Rechtsauffassung an, dass eine rückwirkende Feststellung nicht möglich sei.

Dabei ließ die Abgabenbehörde außer Acht, dass eine rückwirkende Feststellung allerdings dann möglich ist, wenn die Behinderung Folge eines Ereignisses ist, beispielweise Folge eines Unfalles, eines Spitalsaufenthaltes oder auch einer Operation.

Im vorliegenden Beschwerdefall musste sich die Bf. - wie vorstehend anhand der teilweisen Wiedergabe der gutachterlichen Ausführungen dargestellt wurde – im Jahr 2013 einer Knieoperation unterziehen und erhielt eine Knieprothese. Als ausschlaggebend für den Grad der Behinderung von 50 % werden im Gutachten die Knieoperation und die (laut Anamnese erst im Februar 2015 diagnostizierten) degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule sowie eine Gonarthrose links angesehen.

Das BFG geht daher davon aus, dass der festgestellte Grad der Behinderung rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses, also der Knieoperation, die wie bereits festgehalten, 2013 erfolgte, gilt. Zwar geht aus dem Gutachten nicht eindeutig hervor, in welchem Ausmaß die degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule und die Gonarthrose am linken Knie zum Ausmaß der Behinderung beitragen, doch ist davon auszugehen, dass sich diese Arthrosen und Abnützungen nicht erst im Zeitpunkt der Diagnose (Februar 2015) entwickelt haben, sondern schon länger bestehen.

Dem Beschwerdebegehren auf Zuerkennung des Freibetrages wegen eigener körperlicher Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 war daher für das Jahr 2013 Folge zu geben.

ad) Diätkosten wegen Diabetes mellitus:

Um die in § 2 der VO angeführten Pauschbeträge geltend zu machen, ist das Erfordernis der Einnahme einer Diät auf geeignete Weise nachzuweisen; beispielweise durch eine ärztliche Bestätigung.

Im Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice wird aufgrund des bei der Bf. bestehenden Diabetes, der eine regelmäßige Medikation (u. a. Metformin) erforderlich macht, ein Behinderungsgrad von 20% bestätigt. Zwar stammt dieses Gutachten aus dem Jahr 2015 doch hat der begutachtende Arzt bestätigt, dass der Diabetes bereits seit dem Jahr 2008 besteht und behandelt wird. Diese Behandlung schließt zusätzlich zu einer medikamentösen Behandlung selbstverständlich auch die Einhaltung einer Krankendiät ein. Aus diesem Grund wäre dem Beschwerdebegehren insoweit zu entsprechen, als die in § 2 Abs. 1 der VO festgelegten pauschalierten Mehraufwendungen iHv € 70,00 pro Monat = € 840,00 pro Jahr, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Aufgrund des Umstandes, dass für die Beschwerdejahre 2010 bis 2012 die Pauschalbeträge gemäß § 2 Abs. 2 der VO nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen sind – der Behinderungsgrad wegen Diabetes wird laut Behindertenpass mit 20 % ausgewiesen – kommt es allerdings zu keiner steuerlichen Auswirkung und damit zu keiner Änderung der angefochtenen Bescheide. Der Selbstbehalt der Bf. beträgt im Jahr 2010 € 1.114,00, im Jahr 2011 € 1.127,00 und im Jahr 2012 € 1.158,00, sodass die jährlichen Pauschbeträge für Zuckerdiät von € 840,00 nicht als außergewöhnliche Belastung zum Tragen kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da gegenständlich keine Rechtsfragen strittig waren, sondern nur ausschließlich Fragen des Sachverhaltes im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klären waren, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 26. Juni 2019

