

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache FH, vertreten durch Langer Pfarl & Partner Steuerberatungs GmbH, Au 43, 5360 St. Wolfgang im Salzkammergut, über die Beschwerde vom 28.03.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 22.03.2018, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 und 2016 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

I) Verfahrensgang

In den am 22.08.2017 elektronisch eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2015 und 2016 machte der Abgabepflichtige ua einen Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von 75 Euro sowie einen Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen einer Krankendiätverpflegung in Höhe von 504 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend. Mit Vorhalt vom 08.11.2017 wurde der Abgabepflichtige aufgefordert, die beantragte außergewöhnliche Belastung sowie die Sonderausgaben belegmäßig nachzuweisen. Daraufhin legte der Steuerpflichtige ein amtsärztliches Zeugnis vom 22.10.2003 vor, in dem ein Meniskusschaden am rechten Knie und eine chronische Schleimbeutelentzündung mit einem Grad der Behinderung von 30 % bestätigt wird. Die Allgemeinmedizinerin Dr. P bestätigte am 28.11.2003, dass wegen jahrelanger Gelenksbeschwerden eine purinarme Diät einzuhalten sei. Weiters wurden diverse Rechnungen, die die Wohnhaussanierung betreffen und allesamt aus dem Jahr 2016 stammen, vorgelegt.

In den am 22.03.2018 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2015 und 2016 wurde der Pauschbetrag für die Diätverpflegung nicht berücksichtigt. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt nicht überstiegen haben. Zur Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben für

Wohnraumsanierung für das Jahr 2016 führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen für derartige Arbeiten nach dem 01.01.2016 nicht mehr abgesetzt werden dürfen.

In der am 28.03.2018 gegen die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 erhobenen Beschwerde wurde ausgeführt, dass das Bundesfinanzgericht (BFG) mit Erkenntnis RV/5100087/2017 festgestellt habe, dass hinsichtlich der Diätverpflegung eine Bestätigung eines praktischen Arztes vorliege und diese Bestätigung nach wie vor gültig sei. In weiterer Folge hielt das BFG fest, dass die Diät ohne Selbstbehalt aufgrund dieser Bestätigung zu berücksichtigen sei, wenn sie vom Befund des Amtsarztes umfasst sei. Auf den beschwerdegegenständlichen Fall treffe dies zu. Zu den nicht berücksichtigten Sanierungsaufwendungen wurde eingewendet, dass diese im Herbst 2015 begonnen hätten.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 01.08.2018 wies das Finanzamt die Beschwerden vom 28.03.2018 gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 22.03.2018 mit folgender Begründung ab:

Betreffend Diät:

In der Beschwerde wurde die Entscheidung (Abweisung) des BFG mit Erkenntnis RV/5100087/2017 angeführt und daraus folgendes zitiert. „In weiterer Folge hält das BFG fest, dass die Diät ohne Selbstbehalt aufgrund dieser Bestätigung zu berücksichtigen ist, wenn sie vom Befund des Amtsarztes umfasst ist. Im gegenständlichen Fall trifft dies zu“. Laut vorgelegtem amtsärztlichen Zeugnis vom 22.10.2003 wurden lediglich ein Meniskusschaden im rechten Knie und eine chronische Schleimbeutelentzündung mit einer Erwerbsminderung von 30 % gesamt festgestellt. Eine Diät oder ein sonstiges Leiden, das einer Diät bedarf wurde vom Amtsarzt nicht festgestellt. Analog der oben angeführten Entscheidung des BFG sind die Kosten für die Diät nur unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Betreffend Sonderausgaben 2016:

Grundsätzlich sind Sanierungsarbeiten und Kosten zur Wohnraumschaffung, die nach dem 31.12.2015 durchgeführt wurden nicht als Sonderausgaben absetzbar. Die Ausnahme bildet eine Generalsanierung, die von einer Firma durchgeführt wurde. Neben den obig erwähnten Neuerungen bzw. Einschränkungen durch das Steuerreformgesetz 2015/16 sind Aufwendungen zur Wohnraumsanierung nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt wurde, was nicht der Fall ist.

Am 03.09.2018 wurde ein Vorlageantrag eingebracht in dem der Bf. anführte, dass in der Bestätigung der Allgemeinmedizinerin Dr. P die Diätnotwendigkeit wegen Gelenksbeschwerden angeführt worden sei. Nun seien sowohl ein Meniskusschaden wie auch eine Schleimbeutelentzündung, insbesondere eine chronische Schleimbeutelentzündung durch eine Schädigung in den Gelenken verursacht. Unverständlich sei daher, wieso die Finanzverwaltung den Zusammenhang zwischen der Bestätigung der Hausärztin und der Bestätigung des Amtsarztes nicht sehe.

Mit Vorlagebericht vom 09.10.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Sachverhalt

ad außergewöhnliche Belastung

Der Bf. legte ein amtsärztliches Zeugnis vom 22.10.2003 vor, in dem ein Meniskusschaden am rechten Knie und eine chronische Schleimbeutelentzündung mit einem Grad der Behinderung von 30 % bestätigt wird. Die Allgemeinmedizinerin Dr. P bestätigte am 28.11.2003, dass wegen jahrelanger Gelenksbeschwerden eine purinarmed Diät einzuhalten sei.

ad Sonderausgaben

Der Bf. legte diverse Rechnungen, die die Wohnhaussanierung betreffen und allesamt aus dem Jahr 2016 stammen, vor. Bei den Rechnungen handelte es sich im Wesentlichen um verschiedene Materiallieferungen, die alle im Jahr 2016 stattfanden.

III) Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus den Akten und den eingereichten Unterlagen des Bf. hervor.

IV) Rechtslage

Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Z 3: Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnhausanierung, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 01.01.2016 begonnen worden ist.

Z 3 lit. c: Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt wurde.

Außergewöhnliche Belastung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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. Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen, sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben, sie belasten also den, der sie zu tragen hat, mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Krankheitskosten).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß Abs. 3 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 EStG) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung 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, - für jedes Kind (§ 106 EStG).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG enthalten, dann sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 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 EStG, anzusetzen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 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 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Gemäß § 35 Abs. 7 EStG kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen. Diese Verordnungsermächtigungen berechtigen den Bundesminister für Finanzen die gesetzlichen Bestimmungen betreffend behinderte Personen durch Verordnung zu konkretisieren.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996, erlassen. Gemäß § 1 Abs. 1 dieser Verordnung sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser

Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Eine Behinderung liegt gemäß § 1 Abs. 2 der genannten Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

§ 2 Abs. 1 der genannten Verordnung bestimmt Folgendes: 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 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 zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 der genannten Verordnung).

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen ua durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG ein Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu. Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % beträgt dieser Freibetrag 75 Euro jährlich.

V) Erwägungen

ad Außergewöhnliche Belastung 2015 und 2016

Strittig ist, ob durch die vorliegende Bestätigung der Allgemeinmedizinerin vom 28.11.2003 die Aufwendungen für die benötigte Diätverpflegung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können. Aus der Bestätigung geht im Wesentlichen hervor, dass der Bf. wegen jahrelanger Gelenksbeschwerden eine purinarmer Diät einzuhalten hat. Für Mehraufwendungen wegen „Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit“ wurde ein jährlicher Freibetrag in Höhe von 504 Euro beansprucht.

Abfragen im Internet (Google, Netdoktor, Lifeline,) unter dem Stichwort „Purine“ ergeben folgende Auskünfte: Eine purinarme Kost dient in erster Linie dazu Gicht vorzubeugen und Gichtanfälle zu vermeiden. Purine sind natürliche Bestandteile vieler Lebensmittel. Im Körper werden sie zur Harnsäure umgewandelt. Wer erhöhte Harnsäurewerte hat, zB bei Hyperurikämie und Gicht, sollte purinhaltige Lebensmittel nur in Maßen genießen.

Eine Schleimbeutelentzündung entsteht meist nach Verschleiß im Zusammenhang mit übermäßiger körperlicher Belastung. Ein Meniskusriss (Meniskusschaden) ist eine Verletzung der Menisken – der „Stoßdämpfer“ im Knie. Dabei entstehen durch falsche Belastung beim Sport oder altersbedingten Verschleiß Risse in den ringförmigen Faserknorpeln im Kniegelenk. Als Behandlungsmöglichkeiten werden Medikamente, Physiotherapie und operative Entfernung angeführt (Internet Quelle: Netdoktor).

Der Bf. verweist auf ein Erkenntnis des BFG (RV/5100087/2017), indem festgestellt wurde, dass eine Diät ohne Selbstbehalt aufgrund der Arztbestätigung zu berücksichtigen ist, wenn sie vom Befund des Amtsarztes umfasst ist. Der Bf. vermeint, dass dies auch bei ihm zutreffen würde.

Laut vorgelegtem amtsärztlichen Zeugnis vom 22.10.2003 wurden ein Meniskusschaden im rechten Knie und eine chronische Schleimbeutelentzündung mit einer Erwerbsminderung von insgesamt 30 % festgestellt.

Das BFG hält in diesem Zusammenhang fest, dass entgegen der Ansicht des Bf. die vorgelegte amtsärztliche Bestätigung die Erfordernis einer Krankendiätverpflegung nicht enthält. Nach den Recherchen erblickt das BFG auch keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den vom Amtsarzt und der Allgemeinmediziner festgestellten Krankheiten. Eine streng purinarmer Kost wird zur Therapie akuter Gichtanfälle eingesetzt, nicht aber zur Therapie von Meniskusschäden und Schleimbeutelentzündungen. Eine Zurückhaltung bei der Ernährung mit purinhaltigen Lebensmitteln wird für eine gesunde Lebensweise generell als sinnvoll erachtet (Internet Quelle: Netdoktor, Lifeline,). Das BFG vermag auch nicht erkennen, dass eine im Sinne der Verordnung für eine Krankendiätverpflegung „andere innere Krankheit“ vorliegt, die zur (Steigerung der) amtsärztlichen festgestellten Behinderung geführt hat.

Gemäß § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen ist für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei – wie im gegenständlichen Fall vorliegend – „Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit“ ein auf diese Krankheit zurückzuführender Grad der Behinderung von mindestens 25 % Voraussetzung. Die Pauschbeträge können auch bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25 % ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Anspruch genommen werden, diesfalls aber nur mit Selbstbehalt (vgl. BFG 28.11.2017, RV/5100087/2017 mwN). Dem amtsärztlichen Zeugnis vom 22.10.2003 zufolge lag der Erwerbsminderung des Bf. von 30 % ein Meniskusschaden am rechten Knie und eine chronische Schleimbeutelentzündung zugrunde; hingegen ist eine Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit in dem festgestellten Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit nicht umfasst. Da für diese Gesundheitsschädigung der Grad der Behinderung nicht mindestens 25 % betrug, ist das Finanzamt richtigerweise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des beantragten Freibetrages ohne Abzug des Selbstbehaltes nicht vorlagen.

Ergänzend wird noch bemerkt, dass es dem Bf. offen gestanden wäre, durch eine Bescheinigung vom Sozialministeriumservice den Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung zu erbringen.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung unter Anrechnung des Selbstbehaltes scheitert im beschwerdegegenständlichen Fall aber daran, dass die

Krankheitskosten für Diätverpflegung in Höhe von 504 Euro den Selbstbehalt von 2.124,24 Euro (2015) und 2.194,30 Euro (2016) nicht übersteigen.

ad Sonderausgaben 2016

Das Finanzamt hat in seiner Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausgeführt, dass Sanierungsarbeiten und Kosten zur Wohnraumschaffung, die nach dem 31.12.2015 durchgeführt wurden grundsätzlich nicht mehr als Sonderausgaben absetzbar sind. Ausnahme ist, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 01.01.2016 begonnen worden ist und eine Sanierung vorliegt, die über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt wird. Bloße Rechnungen über Materialbezüge vermögen keinen berücksichtigungsfähigen Sanierungsaufwand begründen.

Bei den vorgelegten Rechnungen handelt es sich im Wesentlichen um diverse Materiallieferungen, die allesamt im Jahr 2016 stattfanden. Sie lassen weder auf einen behaupteten Baubeginn im Jahr 2015 noch auf eine Beauftragung der Sanierung durch einen befugten Unternehmer schließen.

Der Bf. hat im Vorlageantrag auf die abweisende Begründung der Beschwerdevorentscheidung keinen Bezug genommen und es unterlassen, dem BFG Beweise für seine Behauptung, vorzulegen. Die Sonderausgaben zur Sanierung von Wohnraum konnten daher nicht berücksichtigt werden.

VI) zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz bzw. der Verordnung, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Juni 2019

