

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RI in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde gegen den Bescheid des FA vom 29.04.2016, betreffend Einkommensteuer 2015, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), erhob Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 bezüglich der Berücksichtigung der beantragten Diätverpflegung und führte Folgendes aus:

Im Zuge der Verlängerung des Behindertenpasses habe ich auch um Anerkennung der Diät D2 angesucht. Im Zuge des Feststellungsverfahrens wegen Berufung wurde der Grad der Behinderung auf 30 % herabgesetzt, jedoch die Gewährung D2 aufgrund der dokumentierten Fettleber als gerechtfertigt angesehen. Siehe Seite 5 des beiliegenden ärztlichen Sachverständigengutachtens vom 26.02.2013. Ich beantrage daher die Diätverpflegung D2 im Einkommensteuerbescheid entsprechend zu berücksichtigen.

In ihrem Vorlageantrag führte die Bf. an, dass nach einer Vorsprache beim Bundessozialamt, der Bf. vom dortigen Sachbearbeiter bestätigt wurde, dass die Gewährung einer Krankendiätverpflegung gerechtfertigt sei, die Eintragung aber unterblieben sei.

In einer schriftlichen Bestätigung einer Landesstelle wird bestätigt, dass die festgestellte Notwendigkeit der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung bereits seit 2013 vorliegt.

Darstellung und Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht:

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 beantragte die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) die Zuerkennung eines pauschalen Freibetrags für eine 30% Behinderung sowie den pauschalen Freibetrag für eine notwendige Diätverpflegung wegen Gallenerkrankung (kurz D2). Mit Einkommensteuerbescheid vom 29.04.2016 wurde der Bf. der Freibetrag für die 30% Behinderung antragsgemäß zuerkannt, wobei der pauschale Freibetrag D2 nicht bzw. nur mit Selbstbehalt gewährt wurde. Begründend führte das Finanzamt wie folgt aus: "Laut den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen des Bundessozialamtes wurde keine Notwendigkeit einer Diätverpflegung bestätigt. Die beantragte Diätverpflegung konnte daher nur mit Selbstbehalt berücksichtigt werden." Dagegen erhob die Bf. rechtzeitig Beschwerde, beantragte erneut den pauschalen Freibetrag D2 und begründete wie folgt: "Im Zuge der Verlängerung des Behindertenpasses habe ich auch um Anerkennung der Diät D2 angesucht. Im Zuge des Feststellungsverfahrens wegen Berufung wurde der Grad der Behinderung auf 30 % herabgesetzt, jedoch die Gewährung D2 aufgrund der dokumentierten Fettleber als gerechtfertigt angesehen. Siehe Seite 5 des beiliegenden ärztlichen Sachverständigengutachtens vom 26.02.2013." Das beigelegte Gutachten des Bundessozialamts - Landesstelle Wien aus dem Jahr 2013 (siehe Beschwerde) sah auf Seite 5 tatsächlich eine Notwendigkeit einer Diätverpflegung D2 vor. Zitat: "Die Gewährung von D2 aufgrund der dokumentierten Fettleber ist allerdings gerechtfertigt." Jedoch war in den für das Kalenderjahr 2015 vom Bundessozialamt an die Finanzverwaltung gemeldeten Daten immer noch nur die 30% Behinderung ohne eine Notwendigkeit einer Diätverpflegung ersichtlich (siehe Screenshot zu Daten des Bundessozialamts). Daraus schlußfolgerte das Finanzamt, dass seit dem von der Bf. vorgelegten Gutachten im Jahr 2013 bis zum Jahr 2015 noch eine Untersuchung stattgefunden haben muss, welche nun nicht mehr zur Notwendigkeit einer Diätverpflegung gelangte und deswegen die aktuelleren und elektronisch gemeldeten Daten aus dem Jahr 2015 den Sachverhalt korrekt widerspiegeln. In anderen Worten ging die Abgabenbehörde davon aus, dass im Jahr 2015 keine Notwendigkeit einer Diätverpflegung (aus welchen Gründen auch immer) mehr bestünde, da diese nicht aus den gemeldeten Daten hervorgingen. Aus diesem Grund wurde die Beschwerde der Bf. als unbegründet abgewiesen. Dagegen beantragte die Bf. die Vorlage Ihrer Beschwerde an das BFG mit einer nunmehr neuen Begründung. Laut der Bf. sei die fehlende Eintragung zur Diätverpflegung in der elektronischen Meldung an die Finanzverwaltung nur ein Versehen des Bundessozialamts. Tatsächliche bestünde die Notwendigkeit der Diätverpflegung bis dato immer noch und das Bundessozialamt habe bezüglich der elektronischen Meldung bereits eine Korrektur veranlasst. Zum Beweis legte die Bf. eine Bestätigung des Bundessozialamts datiert mit 29.09.2016 vor, aus welcher die Notwendigkeit der Diätverpflegung seit 2013 nunmehr ausdrücklich hervorgeht (und damit impliziert wird, dass die der Finanzverwaltung bisher gemeldeten Daten ohne Diätverpflegungsnotwendigkeit somit unvollständig waren). ... Liegt, wie im vorliegenden Beschwerdefall eine mindestens 25%ige Behinderung vor (hier 30%) UND beträgt davon der Anteil der Behinderung wegen des die Diät verursachenden Leidens mindestens 20% - diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall NICHT erfüllt, da die Positionen 6 - 8 des dem Finanzamt vorgelegten Sachverständigengutachtens vom

26.02.2013 jeweils nur Grade der Behinderung von 10% ausweisen - so entfällt der Abzug des Selbstbehaltes des § 34 Abs. 4 EStG. Da der Grad der die Diät verursachenden Leidens einen Grad der Behinderung von 20% NICHT erreicht, ist die durch das BFG bescheinigte Diät zwar steuerlich zuzuerkennen, allerdings ein Selbstbehalt iSd. § 34 Abs. 4 EStG abzuziehen.

Rechtsgrundlagen und Erwägungen

§ 34 Abs. 1 bis 4 EStG (außergewöhnliche Belastungen) lauten:

§ 34. (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 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).

§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 in der Fassung BGBl. II Nr. 430/2010) lautet:

§ 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.

Nach Erhebungen des BFG machte die Bf. in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 (vom FA nicht vorgelegt) unter den außergewöhnlichen Belastungen als Grad der Behinderung 30 %, „Ja“ bei Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit sowie unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmitten (Euro 1.617,09) geltend. Zusätzlich beantragte die Bf. unter den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt Krankheitskosten von Euro 685,70.

Vom FA wurde der Freibetrag wegen eigener Behinderung (Euro 75,00) und Kosten aus eigener Behinderung anerkannt (Euro 1.617,09). Dies ist vor dem BFG nicht strittig.

In ihrer Beschwerde beantragte die Bf. die Berücksichtigung der Diätverpflegung wegen ihrer dokumentierten Fettleber im bekämpften Einkommensteuerbescheid.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, in der hier maßgebenden Fassung sind nach § 2 (1) als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit Euro 51 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Eine Bestätigung zur Notwendigkeit der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung seit 2013 wurde vorgelegt. Laut ärztlichem Sachverständigengutachten vom 26.2.2013 werden die durch Gesundheitsschädigungen verursachten Funktionsbeeinträchtigungen der Bf. in Prozent wie folgt aufgegliedert (Positionen 1 bis 8):

[...]

In der Beurteilung wird Festgehalten: *Die in Zusammenwirken der oben angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung beträgt dreißig vom Hundert (30 v.H.). Der führende Grad der Behinderung unter laufender Nr. 1 wird durch Leiden 2 bis 8 nicht weiter erhöht, da keine ungünstige wechselseitige Leidensbeeinflussung besteht.*

Weiters wird im Gutachten u.a. festgehalten, dass die Bf. in gutem Allgemeinzustand zur Untersuchung ohne Hilfsmittel gekommen ist.

Die Bf. beantragt die Diätverpflegung D2 im Einkommensteuerbescheid „entsprechend zu berücksichtigen“. Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob die Aufwendungen für die Diätverpflegung mit oder ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind oder nicht.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, die außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sein sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen müssen. Hierbei ist grundsätzlich ein Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) zu berücksichtigen, außer es liegen Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung vor (§ 34 Abs. 6 EStG 1988), wobei die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen müssen.

Beträgt der Grad der Behinderung weniger als 25 %, so sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei der Geltendmachung der Pauschalbeträge als auch bei Nachweis der tatsächlichen Kosten nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig (vgl. § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen). Der Abzug des Diätpauschalbetrages ohne Selbstbehalt wäre 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).

Im Gutachten wird festgehalten, dass der führende Grad der Behinderung unter laufender Nr. 1 (degenerative Wirbelsäulenveränderungen) durch die Leiden 2 bis 8 nicht weiter erhöht wird, da keine ungünstige wechselseitige Leidensbeeinflussung besteht. Zu Nummer 2 wird im Gutachten festgehalten, dass die Bf. über Jahre rezidiv frei war (regelmäßige ambulante Kontrollen in Abständen von 12 Monaten, Eingriff 2007). Die im Gutachten aufgelierten Behinderungen liegen bei 10%, 20% und 30%.

Im gegenständlichen Fall liegt zwar eine ärztliche Bestätigung über das Vorliegen einer notwendigen Diät (Fettleber) vor, der Teil dieser Behinderung beträgt aber nur 10 %. Eine Fettleber habe sich laut Gutachten im Ultraschall gezeigt. Die Leberfunktionsparameter seien im Normbereich. Der Body-Maß-Index betrage 27,42 (somit Präadipositas nach Body-Maß-Index). Bei der Bf. wurde zwar eine maximale Behinderung von 30 % festgestellt, es ist aber nicht von einer Steigerung des Ausmaßes der Behinderungen mit führendem Grade (30 % Behinderung) durch die Fettleber (10 % Behinderung) auszugehen.

Demnach ist der Diätpauschalbetrag nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig. Der zu berücksichtigende Pauschalbetrag der Diät beträgt somit € 51 mal 12 Monate = € 612,00.

Die neue Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung des FA, dass laut (bisherigen) Daten des Bundessozialamtes keine Notwendigkeit einer Diätverpflegung bestehe, war aufgrund mangelnden Datenmaterial nicht gleichförmig zur Begründung im bekämpften Bescheid. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag gilt die Bescheidbeschwerde wieder als unerledigt (264 Abs. 3 BAO).

Im Einkommensteuerbescheid 2016 wird aber in der Begründung zutreffend ausgeführt, dass die Diätverpflegung berücksichtigt wurde, allerdings nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes. Zahlenmäßig geht aus dem Einkommensteuerbescheid 2016 ebenfalls hervor, dass diese Diätverpflegung in Höhe von Euro 612,00 (12 x Euro 51,00) sehr wohl Berücksichtigung vor Abzug des Selbstbehaltes fand. Aufgrund des gleichzeitigen Ausweises in einer Summe mit den beantragten Krankheitskosten von Euro 685,70 mag dies nicht auf den ersten Blick erkennbar sein (Euro 1.297,70 laut Bescheid = Euro 685,70 Krankheitskosten + Euro 612,00 Diätverpflegung). Durch die Berücksichtigung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG kam es zu keinen steuerlichen Auswirkungen. Als (maximaler) Selbstbehalt werden im bekämpften Bescheid € 1.829,90 ausgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid stellt sich daher als nicht unrichtig dar, da der obige Pauschalbetrag Diätverpflegung (€ 612,00) und die weiteren Krankheitskosten aufgrund der Berücksichtigung des Selbstbehalts keine steuermindernden Auswirkungen erfahren.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ergibt sich im vorliegenden Falle bereits aus dem Gesetz und der obig dargestellten Verordnung.

Wien, am 2. Oktober 2019

