

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Herrn Bf über die Beschwerde vom 16.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 14.03.2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 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

In seiner elektronisch übermittelten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 beantragte der Bf Krankheitskosten in Höhe von € 650,05 und die Freibeträge für eine Zucker-, Galle- bzw. Magendiät als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung dieser Anträge im angefochtenen Bescheid und führte begründend aus, dass ein Freibetrag für eine Diät nicht berücksichtigt hätte werden können, da kein Bescheid des Sozialministeriumservice vorgelegt worden sei. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 3.183,57 nicht überstiegen hätten.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde verweist der Bf darauf, dass sich der angefochtene Bescheid und sein Nachweis vom Bundessozialamt über den Grad der Behinderung von 70% überschneiden hätten. Der Bescheid vom Bundessozialamt sei als dauerhaft definiert und sei bei künftigen Veranlagungen online abrufbar. Zur Ablehnung des Freibetrages für die Diät legte der Bf das Sachverständigen-Gutachten vor, welches die Zuckerkrankheit sowie eine Leber- und Nierenkerkrankung bestätigen würde. Daraus resultiere zwangsläufig eine diätische Ernährung bzw. monatliche Zusatzkosten für Blutzuckerstreifen etc. Er ersuche daher, den dafür vorgesehenen Freibetrag anzuerkennen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung verweist das Finanzamt darauf, dass keine rückwirkende Gewährung für das Jahr 2017 erfolgen und der Freibetrag erst ab der Veranlagung 2018 eine Berücksichtigung finden könne. Es sei auch in den Jahren

davor kein Grad der Behinderung und die Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt worden.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wendet der Bf ein, dass der Ausweis vom Bundessozialamt zwar erst im Jahr 2017 (wohl gemeint 2018) ausgefertigt worden sei, dem Finanzamt seien aber sämtliche Befunde der Herzchirurgie Graz sowie der Kardiologie LKH Graz ausgefolgt worden. Aus der Diagnose sei auch für Laien ersichtlich, dass als Folge eine schwere gesundheitliche Beeinträchtigung vorliegen würde. Aus seiner Bitte um 25%ige Anerkennung habe sich in Folge der ärztlichen Beurteilung des Sachverständigen des Bundessozialamtes nunmehr eine 70%ige Einschränkung ergeben. Auch der Nachweis über die chronische Diabeteserkrankung sei im Befund 2017 des Internisten eindeutig nachgewiesen. Auch liege der Diabetes bereits seit über 10 Jahren vor. Nachgewiesen seien auch die Rezeptgebühren in Höhe von € 620,- worden. Darin seien die Aufwendungen für Blutzuckerstreifen sowie diätische Lebensmittel noch nicht enthalten. Es gehe ihm hier ums Prinzip, dass eine deutlich eingeschränkte Lebensqualität von den Mitarbeitern des Finanzamtes so abschätzig behandelt werden würde. Die Summe falle für den Staat nicht ins Gewicht, bedeute jedoch für ihn mit einer kleinen Berufsunfähigkeitspension zumindest eine Anerkennung.

Das Finanzamt legt die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 dann der Fall, wenn die Belastung einen u.a. nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen berechneten Selbstbehalt übersteigt. Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der Selbstbehalt 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.

§ 35 EStG 1988 lautet:

"(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),*

– ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er 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,

– durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

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

...

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

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann 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."

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.

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b

der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

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

...."

Zur Feststellung der Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung (Grad der Behinderung) wird in der einschlägigen Literatur Folgendes ausgeführt:

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 (vgl. *Jakom*, EStG 2016, Rz 7 zu § 35).

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 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 (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 35 Tz 4).

Der Nachweis der Behinderung kann daher nur durch ein Gutachten der im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden. Haus- oder fachärztliche Bestätigungen oder Privatgutachten sind nicht ausreichend (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, Anm 32 zu § 35). Ebenso wenig vermögen Arztbriefe anlässlich eines stationären Krankenhausaufenthaltes den gesetzlich ausdrücklich geforderten Nachweis zu ersetzen.

Lt. *Jakom*, EStG 2016, Rz 11 zu § 35, sind der Entscheidung der Abgabenbehörde die jeweils vorliegenden amtlichen Bescheinigungen zugrunde zu legen (unter Hinweis auf VwGH 21.12.99, 99/14/0262), die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses ist grundsätzlich nicht möglich. Ist die Behinderung aber die Folge eines Ereignisses, gilt der festgestellte Grad der Behinderung auch für steuerliche Zwecke rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses, wenn das Bundesamt die Behinderung rückwirkend festgestellt hat.

Mit Schreiben vom 16.2.2018 wurde dem Bf auf Grund seines Antrages vom 1.2.2018 vom Sozialministerium Service mitgeteilt, dass laut Ergebnis des medizinischen Ermittlungsverfahrens ein Grad der Behinderung von 70% festgestellt wurde. Der

Behindertenpass werde unbefristet ausgestellt. Im Hinblick auf die Gewährung eines Freibetrages für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wurden Gesundheitsschädigungen unter anderem bezüglich Zucker-, Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit festgestellt. Eine rückwirkende Geltung des Grades der Behinderung bzw. der Krankendiätverpflegung ist diesem Schreiben und dem angeschlossenen Sachverständigengutachten auf Grund der Aktenlage nach der Einschätzungsverordnung nicht zu entnehmen.

Dem Gesetzestext zu § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist klar und eindeutig zu entnehmen, 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. Dies wird durch die oben zitierten Kommentarmeinungen bestätigt. Die Feststellung des vom Bf geforderten Grades der Behinderung von 70% (oder auch geringer) für einen vor dem Jahr 2018 liegenden Zeitraum kann weder durch das Finanzamt noch durch das Bundesfinanzgericht vorgenommen werden, da die zitierten gesetzlichen Bestimmungen das nicht zulassen und die rückwirkende Geltung des Grades der Behinderung durch das Sozialministerium Service nicht festgestellt wurde.

Nachdem für das geforderte Jahr 2017 keine diesbezügliche amtliche Bestätigung des Sozialministeriumservice vorliegt, hat das Finanzamt zu Recht die vom Bf geforderte rückwirkende Berücksichtigung des Grades der Behinderung samt Freibetrag für die Krankendiätverpflegung und Kosten der Heilbehandlung verweigert.

Den Einwänden des Bf dahingehend, es gehe ihm hier ums Prinzip, dass eine deutlich eingeschränkte Lebensqualität von den Mitarbeitern des Finanzamtes so abschätzig behandelt werden würde und dass die Summe für den Staat nicht ins Gewicht fallen würde, für ihn mit einer kleinen Berufsunfähigkeitspension jedoch zumindest eine Anerkennung bedeuten würde, ist entgegenzuhalten, dass die Mitarbeiter des Finanzamtes lediglich in Vollziehung rechtsgültiger Gesetze, die keinen Ermessensspielraum einräumen, gehandelt haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Rechtsfolge der Abweisung der Beschwerde bereits unmittelbar aus dem Gesetzestext ableitbar ist und somit die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 14. November 2019