

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 7. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Verfahrensablauf und Sachverhalt

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 1.024,43 € an tatsächlichen Kosten bei einer Behinderung von 50 %.

Mit Schreiben vom 19.10.2018 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, den Betrag aufzuschlüsseln und bekannt zu geben, ob von der Krankenkasse oder einer privaten Versicherung Kosten ganz oder teilweise ersetzt worden seien. Der Behindertenpass und der Bescheid des Sozialministerium Service mit den entsprechenden Eintragungen möge vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 06.11.2018 gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie keine Kostenersätze erhalten habe. Kopien des Behindertenpasses und des Bescheides des Sozialministeriums Service wurden vorgelegt und darauf hingewiesen, dass der Behindertenpass erst 2018 ausgestellt worden sei, die 50%ige Körperbehinderung jedoch seit 2017 bestehe (wie auch aus dem Sachverständigengutachten ersichtlich sei). Die geltend gemachten Aufwendungen wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

	Betrag in Euro
St. Michael Apotheke (Blutdruckmesser)	66,90
Dr. Arzt1 (Rezeptgebühren und Medikamente)	203,26
St. Michael Apotheke (Medikamente)	64,10
Spital1 (Kosteneitrag)	11,94
Fahrtkosten zum und vom KH einfache Wegstrecke 18 km 36 x 0,42 €	15,12
Spital2 (Kostenbeitrag)	107,46
Abzügl. Haushaltsersparnis 5,23 x 9 Tage	47,07
Fahrtkosten zum und vom KH einfache Wegstrecke 56 km 112 x 0,42 €	47,04
Spital2 (Kostenbeitrag)	143,28
Abzügl. Haushaltsersparnis 5,23 x 12 Tage	62,76
Fahrtkosten zum und vom KH einfache Wegstrecke 56 km 112 x 0,42 €	47,04
Rehazentrum Reha	541,80
Abzüglich Haushaltsersparnis 5,23 x 28 Tage	146,44
Fahrtkosten zur und von der Reha einfache Wegstrecke 39 km 78 x 0,42	32,76
Summe	1.024,43

Im Einkommensteuerbescheid vom 07.02.2019 wurde die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt. Die Erwerbsminderung sei erst im Jahr 2018 (auf Antrag aus dem Jahr 2018) festgestellt worden. Diese könne daher erst im Jahr 2018 geltend gemacht werden. Die Krankheitskosten könnten daher grundsätzlich nur mit Anrechnung auf den Selbstbehalt berücksichtigt werden. Da die Aufwendungen jedoch niedriger seien als der Selbstbehalt in Höhe von 3.120,45 €, seien die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt worden.

In der Beschwerde vom 01.03.2019 wurde ausgeführt, dass das einzige Ereignis, das zur Erwerbsminderung geführt hätte, nachweislich schon im Jahr 2017 eingetreten sei. Dies sei eindeutig aus dem Sachverständigengutachten ersichtlich. Die Erwerbsminderung liege daher nachweislich bereits seit 2017 vor. In diesem Zusammenhang werde auf die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes verwiesen, in der die das Gericht der Meinung angeschlossen habe, dass in Ausnahmefällen (wenn die Behinderung Folge eines Ereignisses sei) eine rückwirkende Berücksichtigung der Behinderung zu erfolgen habe (BFG vom 27.03.2017, [RV/5100653/2014](#) und BFG vom 02.01.2019, [RV/7101281/2018](#)). Es werde daher beantragt, den pauschalen Freibetrag für die 50%ige Erwerbsminderung für das Jahr 2017 und zusätzlich die 2017 angefallenen Krankheitskosten iHv 2.024,43 € ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.04.2019 wurde die Beschwerde vom 01.03.2019 als unbegründet abgewiesen. Das Sachverständigengutachten (mit Untersuchung am 07.03.2018) für das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen sei von Frau ***Dr.*** am 12.03.2018 erstellt worden. Von der untersuchenden Ärztin sei in der Zusammenfassung der relevanten Befunde unter anderem der stationäre Aufenthalt in der Kardiologie im Spital2 mit einer Koronangiographie im August 2017 angeführt worden, eine rückwirkende Berücksichtigung der Behinderung sei jedoch nicht erfolgt. Auch das Finanzamt halte sich daher an das Ergebnis der durchgeführten Begutachtung mit einem Gesamtgrad von 50 % ab dem Jahr 2018.

Mit Schriftsatz vom 09.04.2019 wurde Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Mit Bericht vom 25.04.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde, weil die Behinderung erst ab 2018 festgestellt worden sei.

Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt geht aus dem Akteninhalt, insbesondere aus dem Sachverständigengutachten der ***Dr.*** vom 12.03.2018 hervor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtliche Grundlagen:

[§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet:

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 sein (Abs. 3).

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Ab. 4).
Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 dannbeeinträchtigt, wenn die Belastung einen u.a. nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen berechneten Selbstbehalt übersteigt. Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist idR 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 Kriegsoferversorgungsgesetzes 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....."

§ 2 und § 3 der hierzu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010, setzen Pauschbeträge für Krankendiätverpflegung u.a. wegen Zuckerkrankheit sowie wegen der Unmöglichkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln fest, sofern der Grad der Behinderung mindestens 25% erreicht.

Rechtliche Erwägungen:

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 (Ausmaß bzw. allenfalls auch rückwirkender Zeitraum) 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.

Lässt eine amtliche Bescheinigung ihrem Inhalt nach ohne weiteres den Schluss zu, dass die Behinderung bereits zu einem früheren Zeitpunkt bestanden hat, ist dieser Zeitpunkt auch für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung maßgebend. Enthält die Bescheinigung keinen Hinweis auf den Zeitpunkt des Entstehens der Behinderung, stehen die Freibeträge ab der Ausstellung der Bestätigung.

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 von der Beschwerdeführerin geforderten Vorliegens der Behinderung 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.

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes orientiert sich einheitlich an diesen Grundsätzen. Exemplarisch wird auf folgende Entscheidungen verwiesen: RV/2100869/2018 vom 14.11.2019; RV/7104311/2015 vom 26.03.2019; RV/7103232/2015 vom 20.07.2015; RV/5100618/2013 vom 23.06.2015; RV/5100603/2016 vom 30.06.2016.

Mit Schreiben vom 14.03.2018 wurde der Beschwerdeführerin auf Grund ihres Antrages vom 30.01.2018 vom Sozialministerium Service mitgeteilt, dass laut Ergebnis des medizinischen Ermittlungsverfahrens ein Grad der Behinderung von 50% festgestellt wurde. Der Behindertenpass werde unbefristet ausgestellt. Eine rückwirkende Geltung des Grades der Behinderung ist diesem Schreiben und dem angeschlossenen Sachverständigengutachten auf Grund der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Wenn nun der Beschwerdeführer darauf hinweist, dass das einzige Ereignis, das zur Erwerbsminderung führte nachweislich schon 2017 eingetreten sei und dies aus dem Sachverständigengutachte (Seite 7) hervorgehe, so ist diesbezüglich Folgendes zu entgegnen:

Als Begründung der Positionsnummer und des Rahmensatzes werden angeführt: „Koronare Herzkrankheit, Zustand nach Koronarbypassoperation am 16.08.2017 bei schwerer koronarer Dreifäßerkrankung, kompletter Linksschenkelblock, Long QT Syndrom, arterielle Hypertonie, eingeschränkte Belastbarkeit, dilateraler global hochgradig hypokontraktiler linker Ventrikel mit Akinesie der basalen Diaphragmalwand und ausgeprägter Hypokinesie der gesamten Vorderwand, Kardiomyopathie mit eingeschränkter Linksventrikelfunktion.

Die Operation im Jahr 2017 war jedenfalls auch im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens bekannt und wurde auch bei der Beurteilung berücksichtigt. Dass diese Operation jedoch als wesentlicher Grund für die im Jahr 2018 vorgenommene Einstufung des Gesamtgrades der Behinderung gewesen ist, kann nicht nachvollzogen werden. Unzweifelhaft wurde eben im genannten Gutachten keine rückwirkende Bestätigung/Beurteilung angeführt.

Es ist auch noch anzumerken, dass es der zuständigen RichterIn als „medizinische Laiin“ keinesfalls zusteht, einen durch fachkundiges Personal festgestellten Gesundheitszustand zu „korrigieren“.

Nachdem für das geforderte Jahr 2017 keine diesbezügliche amtliche Bestätigung des Sozialministerium Service vorliegt, hat das Finanzamt zu Recht die von der Beschwerdeführerin geforderte rückwirkende Berücksichtigung des Grades der Behinderung verweigert.

Im Gegensatz zum gegenständlichen Beschwerdefall geht aus der von der Beschwerdeführerin zitierten Beschwerdeentscheidung RV/5100653/2014 vom 27.03.2017 hervor, dass im Gutachten festgehalten wurde, dass für den Grad der Behinderung eine Wirbelsäulenoperation ausschlaggebend gewesen sei, der sich der Beschwerdeführer im Jahr 2011 unterzogen habe. Gegenständlich nimmt das vorgelegte Sachverständigengutachten Bezug auf den Gesundheitszustand im Zeitpunkt der Untersuchung. Auch wenn Einsicht in Krankenakte aus

dem Jahr 2017 genommen wurden, wurde keine Feststellung über eine bereits 2017 bestehende Behinderung getroffen.

Derselbe Tenor ist auch der von der Beschwerdeführerin ebenfalls zitierten Entscheidung vom 02.01.2019, RV/7101281/2018, zu entnehmen. „Freibeträge iZm einer Behinderung sind bereits für einen Zeitraum vor Ausstellung des Behindertenpasses zu berücksichtigen, wenn sich aus der Bescheinigung des Sozialministeriumservice eindeutig ergibt, dass der festgestellte Grad der Behinderung bereits ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit bestanden hat.

Wie bereits ausführlich dargelegt wurde, hat das Sozialministeriumservice gegenständlich nicht festgestellt, dass der festgestellte Grad der Behinderung bereits vor 30.01.2018 bestanden hat.

Die Berücksichtigung der strittigen Kosten (Blutdruckmesser, Rezeptgebühren, Medikamente, Kostenbeitrag im Krankenhaus und für die Reha, damit verbundene Fahrtkosten) kann somit – wie in der Beschwerdevorentscheidung erfolgt – grundsätzlich nur nach der allgemeinen Regelung für außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 unter Abzug des Selbstbehaltes nach Abs. 4 leg.cit. erfolgen. Da die Kosten jedenfalls unter dem Selbstbehalt liegen und keine steuerliche Auswirkung haben, kann eine Überprüfung, ob sie tatsächlich abzugsfähig wären, unterbleiben.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist eine Revision nicht zulässig, weil sich die einkommensteuerrechtliche Rechtsfolge bei Nichtvorlage einer entsprechenden Bescheinigung des Sozialministeriumservice unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Damit ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu verneinen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Mai 2020