

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 27. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 12. November 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 -2017, Steuernummer , zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den folgenden Entscheidungsgründen 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

I. Verfahrensgang

In den Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Jahre 2014-2017 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung wegen Diabetes mellitus als außergewöhnliche Belastung.

Mit Bescheiden vom 12.11.2018 wurde die Bf. für die Jahre 2014-2017 zur Einkommensteuer veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung). Dabei blieb die beantragte außergewöhnliche Belastung mangels Überschreitens des Selbstbehaltes ohne steuerliche Auswirkung.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2017 eingebrachten Beschwerden brachte die Bf. vor, dass gegenständlich die Voraussetzungen für eine

Pflichtveranlagung gem. § 41 Abs. 1 EStG nicht vorlägen, sodass es sich um Antragsveranlagungen gem. § 41 Abs. 2 handle. Sie ziehe daher die Anträge auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurück.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11.02.2019 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Bf. im Veranlagungszeitraum ausländische Einkünfte bezogen habe, für die Österreich das Besteuerungsrecht zustehe. Da somit die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung gem. § 41 Abs. 1 EStG vorlägen, sei eine Zurückziehung der Anträge nicht möglich.

In den Vorlageanträgen wurde von der Bf. vorgebracht, dass bei ihr laut Sachverständigengutachten eine 50%-ige Behinderung wegen Diabetes mellitus (seit 1998) und eine Insulinpflicht seit 08/2017 bestätigt sei. Sie ersuche um nochmalige Überprüfung der Einkommensteuerbescheide und um Berücksichtigung ihrer Erkrankung.

Den Vorlageanträgen beigelegt waren:

- Bestätigung Dris. Arzt1, Arzt für Allgemeinmedizin/Sportarzt, vom 30.11.2018, wonach bei der Bf. seit 1998 ein Diabetes mellitus und eine Insulinisierung seit Juni 2017 bestehe
- Medikamentenverordnungsblatt
- Schreiben des Sozialministeriumservice, BASB Landesstelle NÖ, vom 01.06.2018 betreffend Ausstellung eines Behindertenpasses; dieses Schreiben enthält als Beilage u.a. das Gutachten Dris. Arzt2 vom 01.06.2018
- Bestätigungen der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Niederösterreich, über die in den Kalenderjahren 2014-2017 entrichteten Krankenversicherungsbeiträge

Mit Ergänzungsersuchen vom 16.04.2019 wurde der Bf. mitgeteilt, dass dem Finanzamt ein Gutachten betreffend Erwerbsminderung ab 2018 vorliege und daher eine Berücksichtigung von Freibeträgen wegen Behinderung und Diätverpflegung für die Vorjahre nicht möglich sei. Die Bf. wurde gebeten, ein Gutachten des Sozialministeriumservice (ehem. Bundessozialamt) für die Jahre ab 2014 vorzulegen.

Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zurückziehung des Antrages auf Veranlagung

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise

gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, hat das Finanzamt gemäß § 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung).

Liegt kein Pflichtveranlagungstatbestand vor, können beantragte Veranlagungen bis zur Rechtskraft des Abgabenbescheides (somit auch noch im Rechtsmittelverfahren) wie andere Parteianträge auch zurückgezogen werden. In den Pflichtveranlagungsfällen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 ist dies nicht möglich (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 15. EL, § 41 Anm. 30 mwN).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Bf. in den Jahren 2014-2017 neben Pensionseinkünften der PVA auch ausländische nichtselbständige Einkünfte ausbezahlt erhalten hat. Es liegt somit der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 vor. Die Bf. war dementsprechend zwingend zu veranlagern. Eine Zurücknahme des Antrages auf Veranlagung ist daher nicht möglich (vgl. auch BFG 19.10.2015, RV/7105229/2015; BFG 4.5.2016, RV/7101626/2016; BFG 26.4.2019, RV/2100524/2019).

2. Außergewöhnliche Belastung

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 gemäß Abs. 4 leg. cit. dann der Fall, wenn die Belastung einen nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen berechneten Selbstbehalt übersteigt.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der vorerwähnte Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 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 Behinderung.

§ 34 Abs. 6 und § 35 („Behinderte“) EStG 1988 sowie die zu diesen beiden Paragraphen ergangene Verordnung, BGBl 303/1996 enthalten Spezialbestimmungen bei Vorliegen einer körperlichen oder geistigen Behinderung.

§ 35 Abs. 2 EStG 1988 normiert ausdrücklich, 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. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente....
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten.....
- 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.

Der Bundesminister für Finanzen hat mit vorerwähnter Verordnung festgelegt, 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.

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.

...."

Sachverhaltsmäßig ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die Bf. hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 2014-2017 eine Bescheinigung des Bundessozialamtes (nunmehr: Sozialministeriumservice) über den Grad einer Behinderung nicht vorgelegt hat. Zwar hat die Bf. nachgewiesen, dass auf Grund ihres Antrages vom 11.04.2018 laut Gutachten vom 01.06.2018 ein Grad der Behinderung von 50% festgestellt und vom Sozialministeriumservice ein Behindertenpass ausgestellt wurde, doch gilt diese Bescheinigung erst ab dem Veranlagungsjahr 2018. Das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) für die Jahre 2014-2017 hat die Bf. trotz Aufforderung der Abgabenbehörde nicht nachgewiesen; blieb doch das entsprechende Ergänzungsersuchen um Vorlage einer amtlichen Bescheinigung für die Jahre ab 2014 unbeantwortet. Die - unstrittige - Tatsache einer offensichtlich bereits seit 1998 bestehenden Diabeteserkrankung (wie auch eine seit Juni 2017 erforderliche Insulintherapie) ergibt sich aus einer Bestätigung Dris. Arzt1 vom 30.11.2018. Diese Bestätigung ist jedoch nicht geeignet, an die Stelle einer amtlichen Bescheinigung zu treten. Der Nachweis der Behinderung kann nur durch ein Gutachten der im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden. Haus- oder fachärztliche Bestätigungen oder Privatgutachten sind nicht ausreichend (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL, § 35, Anm 32).

Es kann daher für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum der für die Krankendiätverpflegung in § 2 Abs. 1 der vorzitierten Verordnung vorgesehene Pauschbetrag von jährlich 840,00 € mangels Vorlage einer Bescheinigung des Bundessozialamtes nur unter Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt werden. Infolge Berücksichtigung eines Selbstbehaltes wirkt sich der Freibetrag für Krankendiätverpflegung steuerlich nicht aus.

3. Werbungskosten

Mit der Vorlage von Bestätigungen der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Niederösterreich, betreffend die in den Kalenderjahren 2014-2017 iZm mit ihrer ausländischen Rente entrichteten Krankenversicherungsbeiträge gem. § 73a ASVG hat die Bf. die Berücksichtigung von Werbungskosten beantragt.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht folgende Beiträge zur Krankenversicherung außer Streit gestellt:

2014: 56,28 €

2015: 56,28 €

2016: 57,72 €

2017: 59,28 €

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 sind Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten.

Gemäß § 73a ASVG ist auch von einer ausländischen Rente ein Krankenversicherungsbeitrag im Inland zu entrichten, wenn der Bezieher der ausländischen Rente Anspruch auf Leistungen der österreichischen Krankenversicherung hat.

Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 liegen auch vor, wenn - wie im konkreten Fall - bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese nach § 73a ASVG zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten oder gesondert vorgeschrieben wird. Diese Werbungskosten stehen im Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind bei ihr in Abzug zu bringen (BFG 5.2.2015, RV/1100214/2013; BFG 3.11.2015, RV/5100035/2015; BFG 31.5.2016, RV/1100322/2016).

Die oben genannten Beträge waren daher als Werbungskosten bei den ausländischen Pensionsbezügen zu berücksichtigen und die ausländischen Einkünfte in nachstehender Höhe anzusetzen:

2014: 1.047,72 €

2015: 1.068,12 €

2016: 1.073,88 €

2017: 1.103,52 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkommensteuer:

	2014	2015	2016	2017
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit				
Bezugsauszahlende Stelle: PVA	18.090,36 €	18.398,04 €	18.618,84 €	18.767,76 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	1.047,72 €	1.068,12 €	1.073,88 €	1.103,52 €
Summe	19.138,08 €	19.466,16 €	19.692,72 €	19.871,28 €
Veranlagungsfreibetrag (§41(3) EStG 1988)	-412,28 €	-391,88 €	-386,12 €	-356,48 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	18.725,80 €	19.074,28 €	19.306,60 €	19.514,80 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):				
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €	-60,00 €	-60,00 €	-60,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:				
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988)	-840,00 €	-840,00 €	-840,00 €	-840,00 €
Selbstbehalt	840,00 €	840,00 €	840,00 €	840,00 €
Einkommen	18.665,80 €	19.014,28 €	19.246,60 €	19.454,80 €
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988:	2.798,02 €	2.925,21 €	2.186,31 €	2.259,18 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.798,02 €	2.925,21 €	2.186,31 €	2.259,18 €
Pensionistenabsetzbetrag	-293,10 €	-276,69 €	263,36 €	-256,44 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.504,92 €	2.648,52 €	1.920,95 €	2.002,74 €
Steuer für die sonstigen Bezüge	143,70 €	146,78 €	148,99 €	150,48 €
Einkommensteuer	2.648,62 €	2.795,30 €	2.069,94 €	2.153,22 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-2.361,30 €	-2.495,06 €	-1.775,46 €	-1.836,60 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,32 €	-0,24 €	-0,48 €	-0,38 €
Festgesetzte Einkommensteuer	287,00 €	300,00 €	294,00 €	317,00 €

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Wien, am 31. August 2020