

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Helga Woschank in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***,

über die Beschwerde vom 20. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, zu
Steuernummer ***BF1StNr1***, vom 23. März 2018, mittels welchen der Antrag auf
Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO abgewiesen
wurde, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.) Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf.) bezieht neben österreichischen
Pensionsbezügen auch solche aus der Bundesrepublik Deutschland.

Er beantragte in den am 07.12. 2017 beim Finanzamt eingelangten Erklärungen zur
Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2015 und 2016 unter Angabe des Grades der
Behinderung mit 60% jeweils den pauschalen Freibetrag für Behinderung und Diätverpflegung.

2.) In den am 23.01.2018 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2015 und 2016 sind
neben dem Freibetrag gem. [§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#) von € 294,00 nachgewiesene Kosten für
unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel iHv € 131,64 (2015) und € 90,82 (2016) berücksichtigt.

Unter Heranziehung der in den Jahren zugeflossenen deutschen Einkünfte von € 6.117,55 (2015) und von € 6.312,39 (2016) wurde ein Durchschnittssteuersatz von 9,84 % (2015) und von 7,15% (2016) ermittelt und dieser (in Entsprechung des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – BRD auf die österreichischen Pensionseinkünfte angewendet.

Der geltend gemachte Freibetrag für Diätverpflegung wegen Diabetes fand mangels vorliegender Bestätigung durch das Sozialministerium Service (bzw. vorher Bundessozialamt) keine Berücksichtigung.

3.) Am 12.03.2020 überreichte der Bf. persönlich einen Antrag nach [§ 299 Abs. 1 BAO](#), mit welchem er die Aufhebung des Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 23.01.2018 mit der Begründung begehrte, dass die Zuckerdiät nicht berücksichtigt worden sei, wozu als Nachweis der „neue“ Bescheid des Sozialministerium Service vom 01.02.2018 beigelegt wurde.

4.) Mit dem genannten Bescheid des Sozialministerium Service vom 01.02.2018 wurde dem Antrag des Bf. auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung vom 11.12.2017 nicht entsprochen, da sich nach den Feststellungen im eingeholten Sachverständigengutachten der bereits mit 60% festgestellte Grad der Behinderung nicht geändert habe. Zudem enthält die Stellungnahme zu den gesundheitlichen Änderungen im Verhältnis zu den Vorjahren u.a. die Feststellung, „der Diabetes ist hinzugekommen“.

5.) In Folge wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 gem. [§ 299 Abs. 1 BAO](#) mit den hier bekämpften Bescheiden vom 23.04.2018 mit der Begründung ab, dass der beantragte Pauschbetrag für die Zuckerdiät nicht gewährt werden konnte, da die Zuckerdiät erst ab dem Jahr 2017 bescheinigt worden sei.

6.) Am 20.04.2018 erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde. Neben der Berücksichtigung der bereits in Rede stehenden Freibeträge für die Zuckerdiät wurde das Ausscheiden der in den deutschen Bescheiden als steuerfrei behandelten Beträge bei Berechnung des Durchschnittssteuersatzes begehrt.

Nach der mitübermittelten ärztlichen Bestätigung Dr**** war der Bf. im Jahr 2015 wegen bestehender Diabetes zur fachärztlichen Untersuchung beim Facharzt gewesen.

7.) Mit den beiden Beschwerdevorentscheidungen vom 18.12.2018 entsprach das Finanzamt dem Begehren auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 nicht und begründete wie folgt:

„Im vorliegenden Fall ist für die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes gemäß Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Deutschland der Gesamtbetrag der deutschen Pensionseinkünfte heranzuziehen. Etwaige steuerliche Begünstigungen aus dem deutschen Steuerrecht können im Rahmen der Veranlagung in Österreich keine Berücksichtigung finden, in diesem Punkt war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zur Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung wegen Diabetes ohne anzurechnenden Selbstbehalt, als auch bei Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen Gehbehinderung für Ihre Gattin ist eine amtsärztliche Bestätigung des Sozialministeriumservice, vormals Bundessozialamt, zwingend erforderlich, die Ihrerseits für das Jahr 2015 nicht vorgelegt wurde.

Auf Basis der vorgelegten fachärztlichen Bestätigung wurde jedoch der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung wegen Diabetes mit anzurechnendem Selbstbehalt berücksichtigt.“

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurden nicht berücksichtigt, da diese niedriger als der gültige Selbstbehalt in Höhe von € 1.663,23 (2015) und von € 1.663,23 (2016) sind.

8.) Innerhalb der gesetzlichen Monatsfrist wurde folgender Vorlageantrag gestellt:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 18.12.2018 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2015 und 2016 erlassen. Die Behörde hat das Beschwerdebegehren nicht berücksichtigt, welche sich auf unseren Mandanten ausschließlich auf unseren Mandanten beziehen. Unser Mandant hat keine Gattin mit einer Gehbehinderung, sondern ersucht um Berücksichtigung seiner Gehbehinderung. In Unkenntnis der Rechtslage hat unser Mandant das Bundessozialamt zu spät aufgesucht. Aus dem vorgelegten ärztlichen Gutachten ist aber ohne Zweifel erwiesen, dass Diabetes bereits im Jahr 2015 und 2016 gegeben war.

Die Behörde möge das Beschwerdebegehren nochmals würdigen und einen positive Erledigung vornehmen. Gemäß § 212 a BAO wird der Antrag auf Aussetzung der Einhebung betreffend 450,-- für das Jahr 2015 und 250,-- für das Jahr 2016 gestellt, weil mit einer positiven Erledigung des gestellten Antrages gerechnet wird.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Bf. flossen im Streitzeitraum österreichische und deutsche Pensionsbezüge zu.

1.) Für den Streitzeitraum ist der festgestellte Grad der Behinderung von 60% zwischen den Parteien unstrittig.

Mit Bescheid des Sozialministerium Service vom 01.02.2018 wurde dem Antrag des Bf. auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung vom 11.12.2017 nicht entsprochen, da sich nach den Feststellungen im eingeholten Sachverständigengutachten der bereits mit 60% festgestellte Grad der Behinderung nicht geändert habe.

Für die Jahre 2015 und 2016 liegt keine eine Behinderung bzw. das Ausmaß der Behinderung feststellende Bescheinigung durch das Bundessozialamt bzw. Sozialministerium Service als Nachweis für einen bestehenden Diabetes bzw. erforderliche Zuckerdiät vor.

Eine diesbezügliche Bescheinigung ist erst ab dem Jahr 2017 gegeben.

Vom Facharzt wurde am 15.07.2015 ein Diabetes mellitus festgestellt.

Tatsächliche über den jeweiligen Selbstbehalt hinausgehende aus der Behinderung resultierende Kosten wurden nicht nachgewiesen.

2.) Unter Heranziehung der in den Jahren zugeflossenen Pensionsbezügen aus der Bundesrepublik Deutschland wurde ein Durchschnittssteuersatz von 9,84 % (2015) und von 7,15% (2016) ermittelt und dieser (in Entsprechung des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – BRD auf die österreichischen Pensionseinkünfte angewendet. Die in den deutschen Steuerbescheiden ausgewiesenen „steuerfreien“ Beträge (2015: € 2.770,00, 2016: € 2.720,00) flossen in die Bemessungsgrundlage ein, die Werbungskosten wurden abgezogen.

3.) Als Selbstbehalt wurde jeweils ein Betrag in Höhe von € 1.663,23 (2015) und von € 1.663,23 (2016) ermittelt.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Verfahrensgang sowie der festgestellte Sachverhalt gründen auf den seitens der belangten Behörde dem BFG übermittelten Bescheiden, Schriftsätzen und sonstigen Unterlagen sowie auf die Eingaben des Bf., im Besonderen auf dem von diesem übermittelten Bescheid des Sozialministerium Service vom 01.02.2018, sowie auf die seitens des Bundesfinanzgerichtes vorgenommenen elektronischen Abfragen im Steuerakt.

Dass bezüglich des 2015 fachärztlich konstatierten Diabetes Mellitus ab dem Jahr 2018 durch das Sozialministerium Service eine bescheidmäßige Erfassung erfolgte, ist aus dem dem Bescheid vom 01.02.2018 beigefügten ärztlichen Sachverständigengutachten, insbesondere durch Anführung „der Diabetes ist hinzugekommen“ in Punkt „Stellungnahme zu gesundheitlichen Änderungen im Vergleich zum Vorgutachten“ zu ersehen.

Die angeführten Beträge ergeben sich aus den angeführten (behördlichen) Schriftstücken.

3. Rechtliche Beurteilung

I.) Zur Rechtswidrigkeit des Spruches der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016:

Als außergewöhnliche Belastung iSd [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

wesentlich beeinträchtigen. Diese Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird grundsätzlich unter Anwendung eines Selbstbehaltes berücksichtigt.

Eine Ausnahme von dem in [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) näher geregelten Selbstbehalt besteht in Abs. 6 leg. cit. ua für Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegen, wobei der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Nach der auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) und [§ 35 Abs. 7 EStG 1988](#) vom Bundesministers für Finanzen erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, idF BGBl. II 2010/430 (kurz: Verordnung), können nach § 1 Abs. 2 und 3 der Verordnung, wenn das Ausmaß der (festgestellten) Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt, neben dem Freibetrag gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung angeführten Mehraufwendungen geltend gemacht werden.

Gemäß [§ 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) sind 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. Zuständige Stelle war ab dem Jahr 2005 das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, hiernach das Sozialministerium Service; dieses hatte bzw. hat nun den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach [§§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes](#) zu bescheinigen.

Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung 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.

Nach § 2 Abs. 2 der Verordnung sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten erst nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) zu berücksichtigen.

Mangels einer für die Streitjahre einliegenden von den genannten zuständigen Stellen ausgestellten Bescheinigung, die das Vorliegen und das Ausmaß der Behinderung infolge des Diabetes feststellt, sind die Aufwendungen für die Zuckerdiät nur unter Anrechnung auf den Selbstbehalt (siehe oben) zu berücksichtigen (was laut Berechnung in den Beschwerdevorentscheidungen vom 18.12.2018 jedoch ohne steuerliche Auswirkung bleibt).

In Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens (kurz DBA) Österreich – Bundesrepublik Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32) nimmt Österreich die deutschen Bezüge von der Besteuerung aus, jedoch unterliegen die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte der Anwendung des Progressionsvorbehaltes, wobei die Ermittlung der Höhe der ausländischen Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen hat. Etwaige steuerliche Begünstigungen nach deutschem Steuerrecht können in Österreich keine Berücksichtigung finden. Im Übrigen wurde die Höhe der für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes anzusetzenden deutschen Bezüge nach den diesbezüglichen Darlegungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung im Vorlageantrag nicht mehr moniert.

II.) Begehrte Bescheidaufhebung:

[§ 299 BAO](#) bestimmt:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3)

[§ 299 BAO](#) gestattet demnach die Aufhebung von Bescheiden, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Nicht entscheidend ist, weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, diese muss auch nicht offensichtlich sein.

Rechtsmittelfähig ist nur der Spruch eines Bescheides, zu welchem u.a. die Festsetzung der Höhe der Einkommensteuer zählt.

Den obigen Ausführungen zufolge vermögen die Einwendungen des Bf. bezüglich der Berücksichtigung des Pauschbetrages sowie Berechnung der Höhe des Durchschnittsteuersatzes keine Änderung des Spruches der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 zu bewirken.

Mangelt es in Anbetracht der dargelegten Ausführungen an der Voraussetzung, dass sich der Spruch der Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 als nicht richtig erweist, sind die Voraussetzungen für die begehrten Bescheidaufhebungen gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) nicht gegeben.

Der Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 gemäß [§ 299](#)

[BAO](#) wurde daher zu Recht abgewiesen und ist spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche 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.

Zur Frage einer Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Oktober 2020