

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 4. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin beantragte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung die Berücksichtigung

- des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages,
- von Sonderausgaben in Höhe von 346,20 Euro,
- von Krankheitskosten in Höhe von 838,05 Euro und
- von Kurkosten in Höhe von 1.147,00 Euro .

Außerdem beantragte sie den pauschalen Freibetrag für Behinderung und gab an, ihr Gesamtgrad der Behinderung betrage 30% und sie habe 300,00 Euro unter dem Titel „Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung“ aufgewendet.

Mit Bescheid vom 04.12.2019 wurde die Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer veranlagt und die Sonderausgaben zu einem Viertel mit 86,55 Euro in Ansatz gebracht. Auch der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von 75,00 Euro und die geltend gemachten Kosten in Höhe von 300,00 Euro wurden berücksichtigt. Die Krankheits- und Kurkosten wurden nicht berücksichtigt, weil sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.120,37 Euro nicht überstiegen.

In der fristgerecht dagegen erhobenen **Beschwerde** führte die Beschwerdeführerin aus, es sei vergessen worden, die Kurkosten von ca. 1.300,00 Euro, die Zahnarztkosten in Höhe von 538,05 Euro, die Sonderausgaben in Höhe von 346,20 Euro und den Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen. Sie legte der Beschwerde neuerlich eine Erklärung zur Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei und beantragte darin die in der folgenden Tabelle dargestellten Beträge:

Krankheitskosten (inklusive Zahnersatz)	538,05 €
Kurkosten	1.124,16 €
Pauschaler Freibetrag für Behinderung	30%
Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung	326,50 €

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, es seien keine „Abschreibungen“ vergessen worden, sondern diese stünden entweder nicht zu oder hätten keine bzw. nur eine teilweise steuerliche Auswirkung.

Zum beantragten erhöhten Pensionistenabsetzbetrag merkte das Finanzamt ab, dieser könne nur berücksichtigt werden, wenn die Beschwerdeführerin mehr als 6 Monate im Kalenderjahr verheiratet gewesen sei oder in einer eingetragenen Partnerschaft gelebt habe.

Zu den geltend gemachten Sonderausgaben wurde ausgeführt, es seien die geltend gemachten 346,20 Euro ohnehin dem Gesetz entsprechend zu einem Viertel mit 86,55 Euro im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der Zahnarztkosten und der Kurkosten führte die belangte Behörde aus, derartige Kosten müssten den berechneten Selbstbehalt, der sich an der Höhe des Einkommens orientiere und im konkreten Fall 2.120,67 Euro betrage, übersteigen, damit sich eine steuerliche Auswirkung ergebe. Da die geltend gemachten Kosten den Selbstbehalt nicht überstiegen hätten, hätten sie sich auch steuerlich nicht ausgewirkt.

Im **Vorlageantrag** führte die Beschwerdeführerin wie folgt aus:

„Laut Steuerbuch gelten Kurkosten bei 25 % Behinderung - habe mehr Prozent - als Heilbehandlung im Zusammenhang mit einer Krankheit u. sind ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen (Seite 108 Das Steuerbuch). Dazu kommen Aufenthaltskosten Fahrtkosten zum Kurort usw. Warum wurde das nicht berücksichtigt?“

Die belangte Behörde richtete eine Anfrage an das Sozialministeriumservice mit dem Ersuchen, den für das Jahr 2016 festgestellten Grad der Behinderung bekannt zu geben.

Das Sozialministeriumservice übermittelte der belangten Behörde das Sachverständigengutachten vom 03.10.2014, in welchem der Gesamtgrad der Behinderung mit 20% festgestellt wurde.

Im **Vorlagebericht** vom 31.03.2020 wies die belangte Behörde darauf hin, dass die Beschwerdeführerin stets von einer 30%-igen Behinderung ausgehe, der Gesamtgrad der Behinderung im Jahr 2016 nur 20% betragen habe. Der sowohl im Erstbescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigte Freibetrag in Höhe von 75,00 Euro stehe daher nicht zu und die anerkannten Kosten der Behinderung in Höhe von 300,00 Euro seien nur mit Selbstbehalt zu berücksichtigen. Es werde daher die „Verböserung“ des angefochtenen Bescheides beantragt.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerdeführerin ersucht, sämtliche Belege für die beantragten außergewöhnlichen Belastungen beizubringen und den für das Jahr 2016 festgestellten Grad der Behinderung nachzuweisen. Erläuternd führte das Bundesfinanzgericht aus, erst ab einem Behinderungsgrad von 25% könnten außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden und sei ein Freibetrag wegen Behinderung zu gewähren. Sollte der Behinderungsgrad im Streitjahr 2016 jedoch nur 20% betragen haben, seien die geltend gemachten Beträge nur dann und insoweit zu berücksichtigen, als sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.120,67 Euro übersteigen würden.

Sollte der Behinderungsgrad im Jahr 2016 tatsächlich nur 20% betragen haben, wäre der angefochtene Einkommensteuerbescheid zum Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern, der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von 75,00 Euro zu streichen und wären die berücksichtigen Kosten aus eigener Behinderung in Höhe von 300,00 Euro lediglich mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeführerin legte folgende Zahlungsbestätigungen vor:

- 968,00 Euro für einen Aufenthalt in Warmbad-Villach
- 198,00 Euro für 1 Warmbader Hauspauschale
- 420,00 Euro Krankenanstalt Hera
- 28,55 Euro Zahnambulatorium Hera

- 39,50 Euro Zahnambulatorium Hera
- 50,00 Euro Zahnambulatorium Hera

Außerdem legte sie ihrem Schreiben 2 Kopien bei, von denen auf der ersten Kopie ein Gesamtgrad der Behinderung von 30% und auf der 2. Kopie das Datum des Gutachtens mit 12.06.2006 ersichtlich ist.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichts legte das Sozialministeriumservice einen Bescheid vom 28.01.2015 vor, mit welchem der Antrag der Beschwerdeführerin auf Ausstellung eines Behindertenpasses unter Hinweis auf das ärztliche Sachverständigengutachten vom 03.10.2014 abgewiesen wurde, weil das durchgeführte medizinische Beweisverfahren einen Grad der Behinderung von lediglich 20% ergeben habe.

Auch der Bescheid vom 10.06.2020 wurde übermittelt. Mit diesem war der neuerliche Antrag der Beschwerdeführerin auf Ausstellung eines Behindertenpasses mit der Begründung abgewiesen worden, der mit Gutachten vom 06.04.2020 festgestellte Grad der Behinderung betrage lediglich 30%.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog im Streitjahr 2016 Pensionseinkünfte und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Garderobiere. Bei der Veranlagung der Einkommensteuer wurde der Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 132,00 Euro und der Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 400,00 Euro berücksichtigt. Sie ist seit 15.06.2001 weder verheiratet noch lebt sie in einer eingetragenen Partnerschaft (siehe Angaben in der Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2016). Im Jahr 2016 wies die Beschwerdeführerin einen Grad der Behinderung von 20% auf (siehe Beweiswürdigung).

Im Jahr 2016 leistete sie für Zinsen- sowie Kapital- und Eigenmitteltilgung einen Betrag von 346,20 Euro (siehe Annuitätenbestätigung der Stadt Wien vom 07.12.2016). Für einen Aufenthalt im Warmbad Villach bezahlte sie insgesamt einen Betrag in Höhe von 1.166,00 Euro (siehe Rechnung Nr. 81351 vom 09.05.2016 und Rechnung Nr. 72897 vom 13.05.2016). An Zahnbehandlungskosten erwuchsen der Beschwerdeführerin Kosten in Höhe von insgesamt 538,05 Euro (siehe vorgelegte Zahlungsbestätigungen vom 28.03.2016, vom 12.04.2016, vom 13.04.2016 und vom 19.12.2016).

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Zahlungsnachweise und hinsichtlich des Grades der Behinderung auf die vom Sozialministeriumservice übermittelten Bescheide. Dem Bescheid vom 28.01.2015 ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin mit einem festgestellten Grad der Behinderung von 20% die Voraussetzungen für die Ausstellung eines Behindertenpasses nicht erfüllt. In der Bescheidsbegründung wird auf das Sachverständigengutachten vom 03.10.2014 verwiesen. Mit Bescheid vom 10.06.2020 wurde der Antrag der Beschwerdeführerin vom 10.02.2020 auf Ausstellung eines Behindertenpasses neuerlich abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, im Sachverständigengutachten vom 06.04.2020 sei lediglich ein Grad der Behinderung von 30% festgestellt worden, für die Ausstellung eines Behindertenpasses sei aber ein Grad der Behinderung von mindestens 50% Voraussetzung. In diesem Sachverständigengutachten wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die letzte Begutachtung am 03.10.2014 stattgefunden hat. Das bedeutet, dass im Jahr 2016 der mit Gutachten vom 03.10.2014 festgestellte Grad der Behinderung von 20% noch immer in Geltung stand und erst mit dem Gutachten vom 06.04.2020 ein Behinderungsgrad von 30% festgestellt wurde. Eine Rückwirkung bis zum Jahr 2016 wird im Gutachten vom 06.04.2020 jedoch nicht festgestellt. Bei den von der Bf im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Kopien handelt es sich um Auszüge aus einem im Jahr 2006 erstellten Gutachten, welches aber im Streitjahr 2016 bereits durch das Gutachten vom 03.10.2014 revidiert worden ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1. Erhöhter Pensionistenabsetzbetrag

Nach der Bestimmung des [§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#) in der für das Jahr 2016 geltenden Fassung steht einem Steuerpflichtigen, der Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag hat, der Pensionistenabsetzbetrag nicht zu.

Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht nur zu, wenn der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt, der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt und der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

Da im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 der Verkehrsabsetzbetrag in Abzug gebracht worden ist und die Beschwerdeführerin ihren eigenen Angaben zufolge im Jahr 2016

weder verheiratet war noch in einer eingetragenen Partnerschaft lebte, war der (erhöhte) Pensionistenabsetzbetrag zu Recht nicht berücksichtigt worden.

3.1.2. Sonderausgaben für Wohnraumschaffung

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung abzuziehen.

Für Ausgaben im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) besteht gemäß [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920,00 € jährlich.

Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach [§ 18 Abs. 2 EStG 1988](#), als Sonderausgaben abzusetzen.

Da die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 Annuitätenzahlungen in Höhe von 346,20 Euro leistete, war von diesem Betrag ein Viertel und damit der Betrag von 86,55 Euro als Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) zu berücksichtigen. Das Finanzamt hat daher in dem von der Beschwerdeführerin bekämpften Einkommensteuerbescheid 2016 zu Recht lediglich diesen Betrag in Abzug gebracht.

3.1.3. Grad der Behinderung und außergewöhnliche Belastung

[§ 34 Abs. 1 bis Abs. 5 EStG 1988](#) lauten auszugsweise:

„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 Euro.....	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.
.....	

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, 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.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) hat ein Steuerpflichtiger bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% Anspruch auf einen jährlichen Freibetrag in Höhe von 75,00 Euro.

Eine steuerlich relevante Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw. des Grades der Behinderung mindestens 25% beträgt. Bei einer darunter liegenden Einschränkung der Erwerbsfähigkeit kommt die Berücksichtigung von Aufwendungen aus einer Behinderung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Betracht (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG 16. EL § 35 Anm 29).

Im Streitjahr 2016 betrug der Grad der Behinderung der Beschwerdeführerin lediglich 20%. Die Berücksichtigung der tatsächlich nachgewiesenen Kosten für den Kuraufenthalt in Höhe von 1.166,00 Euro sowie die Kosten der Zahnbehandlung in Höhe von 538,05 Euro – in

Summe also 1.704,05 Euro – kam daher nur gemäß § 34 unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Betracht. Da der Selbstbehalt der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 2.120,37 Euro betrug und die tatsächlichen Aufwendungen somit darunter lagen, hatten diese keine steuerliche Auswirkung. Hinsichtlich der Kosten in Höhe von 300,00 Euro (laut Erklärung) bzw. von 326,50 Euro (laut Beilage zur Beschwerde) wurden keine belegmäßigen Nachweise beigebracht. Selbst wenn die Beschwerdeführerin einen diesbezüglichen Zahlungsnachweis vorgelegt hätte, wäre der Selbstbehalt in Höhe von 2.120,37 Euro nicht überschritten und hätten daher keine steuerliche Auswirkung gezeitigt.

Es waren daher der im Erstbescheid zu Unrecht gewährte Freibetrag sowie die zu Unrecht ohne Selbstbehalt berücksichtigten Kosten aus der Behinderung in Höhe von 300,00 Euro zu streichen und die Einkommensteuer laut beiliegendem Berechnungsblatt festzusetzen.

3.2. 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.

Dass eine steuerlich relevante Behinderung erst ab einem Grad der Behinderung von 25% vorliegt, ergibt sich unmittelbar aus der Verordnung des Bundesministers für Finanzen. Die Höhe des Grades der Behinderung ist eine Tatfrage, zu deren Beantwortung die Bescheide und Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice herangezogen wurden. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Beilage: Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2016)

Wien, am 2. Juli 2020