

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Salzburg-Stadt) vom 10. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, 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

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 die tatsächlichen Kosten unter dem Titel außergewöhnliche Belastungen (ag. B.) bei Behinderung in Höhe von 767,74 (KZ 439).

Am 10.10.2019 erging der Einkommensteuerbescheid 2018, wobei die oben angeführten Kosten in Ermangelung eines Gutachtens des Sozialministeriumservice nicht anerkannt wurden. Die unter Kennzahl 730 zusätzlich beantragten und anerkannten Krankheitskosten wirkten sich aufgrund eines Selbstbehaltes in Höhe von € 3.237,29 nicht aus.

Gegen diesen Bescheid brachte die Steuerpflichtige am 22.10.2019 eine Beschwerde ein und führte aus, dass sie die Bestätigung des Sozialministeriumservice nachbringen würde. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurden hierauf das Gutachten des Sozialministeriumservice vom 25.10.2019 und die Mitteilung vom 25.10.2019 über die erfolgte Ausstellung eines Behindertenpasses (60 %) mit einer Befristung bis 30.06.2021 beigebracht.

Im Gutachten des Sozialministeriumservice wurde der Steuerpflichtigen ab Kalenderjahr 2019 ein Gesamtgrad der Behinderung von 60 % bescheinigt. Weiters wurde festgestellt, dass eine Gesundheitsschädigung im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung betreffend Galle-, Leber- oder Nierenkrankheit im Ausmaß von 60% und betreffend Erkrankungen des Verdauungssystems im Ausmaß von 60 % vorläge. Begründet wurde dieses Gutachten mit dem Hinweis auf einen Tumor der Bauchspeicheldrüse (60 %) und von Lebermetastasen (60%).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.01.2020 wies die Behörde die Beschwerde der Bf für das Jahr 2018 auf Berücksichtigung der beantragten tatsächlichen Krankheitskosten in Höhe von € 767,74 als ag.B. (ohne Selbstbehalt) als unbegründet ab. Sie wies darauf hin, dass laut Gutachten des Sozialministeriumservice vom 25.10.2019 eine Behinderung in Höhe von 60 % ab dem Zeitpunkt der Antragstellung (17.10.2019) gegeben wäre. Eine Aussage in welcher Höhe diese Behinderung in den Vorjahren vorgelegen war, wäre seitens des Sozialministeriumservice nicht getroffen worden.

Am 31.01.2020 brachte die Bf den Antrag ein, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Mit 19.08.2020 legt das Finanzamt dem BFG die Beschwerde vor (Beschwerdevorlage).

In einem am 24.08.2020 von der RichterIn mit der zuständigen Bearbeiterin im Sozialministeriumsservice geführten Telefonat gab diese folgende Auskunft:

"Die für das Sozialministeriumservice tätigen begutachtenden Ärzte stellen keine in die Vergangenheit rückwirkende Gutachten aus. Bei der gutachterlichen Tätigkeit festgestellte Behinderungen wirken nur auf den Tag der Antragstellung zurück."

II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. der Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

III. Rechtsausführungen

Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Abs. 2: Die Belastung ist außergewöhnlich,

Abs. 6: Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere

.....

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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.

§ 35 EStG 1988:

Abs. 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),.....

.....

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.

Abs. 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.

Abs. 3: Es wird jährlich gewährt.....

.....

Abs. 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.

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen:

Abs. 1: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.....

.....

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Abs. 2: Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Abs. 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 Abs. 1 VO: Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung.....

§ 3 Abs. 1 VO: 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.

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

IV. Erwägungen

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/BaldaufEStG, 2015, § 35 Rz 7).

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 16. EL, § 35 Anm 32). Ebenso wenig vermögen Arztbriefe anlässlich eines stationären Krankenhausaufenthaltes oder Befundungen durch eine deutsche Klinik den gesetzlich ausdrücklich geforderten Nachweis zu ersetzen.

Das Amt 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 (§ 35 Abs. 2 EStG 1988). Ein Behindertenpass wird ausgestellt, wenn der Grad der Behinderung mindestens 50 % beträgt. Dem ausgestellten Behindertenpass kommt Bescheidcharakter zu (siehe § 45 Abs. 2 Bundesbehindertengesetz). Einwände gegen die Höhe des Grades der Behinderung können daher nur in den Verfahren vor dem Sozialministeriumservice bzw. dem Bundesverwaltungsgericht behandelt werden, bzw. ist bei einer Veränderung des Gesundheitszustandes eine Antragstellung auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung möglich.

Eine Berücksichtigung einer 100%-igen Behinderung bzw. eine Rückdatierung des Status quo für die Vorjahre kann daher seitens des Finanzamtes oder des Bundesfinanzgerichtes nicht vorgenommen werden, wenn für einen solchen Grad der Behinderung bzw. für einen weiteren Zeitrahmen keine diesbezügliche amtliche Bestätigung des Sozialministeriumservice vorliegt. Die Abgabenbehörde hat ihrer Entscheidung die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 EStG 1988 zugrunde zu legen (VwGH 21.9.1999, 99/14/0262).

Im gegenständlichen Fall ist für die Bf ab dem Veranlagungsjahr 2019 (Jahr der Antragstellung) der Gesamtgrad der Behinderung mit 60% bescheinigt. Mit Gutachten des Sozialministeriumservice vom 25.10.2019 wurde zusätzlich festgestellt, dass im Jahr 2019 eine Gesundheitsentschädigung im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung betreffend Galle-, Leber- oder Nierenkrankheit im Ausmaß von 60 % und betreffend Erkrankungen des Verdauungssystems im Ausmaß von 60 % vorliegt.

Die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung des Grades einer Behinderung gilt für Zwecke der Steuerermäßigung aus Vereinfachungsgründen immer für das ganze Kalenderjahr (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke § 35 Anm. 40).

Eine Aussage, ob und in welcher Höhe diese Behinderung in den Vorjahren vorgelegen war, wurde seitens des Sozialministeriumservice nicht getroffen. Da eine rückwirkende Bestätigung einer Behinderung im obgenannten Ausmaß bis dato für das Vorjahr 2018 nicht vorliegt, kann zum einen der Pauschbetrag gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nicht gewährt werden, zum anderen die tatsächlichen Kosten in Höhe von 767,74 Euro nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes (gem. § 34 Abs. 4 EStG, 3.237,29 Euro) als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht 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.

Salzburg, am 30. Mai 2022