

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONZEPT Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Norbert-Brüll-Straße 24, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 7.10.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2019 des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30.9.2020 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 21.6.2020 hat die beschwerdeführende Partei (bP) mittels FinanzOnline die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2019 beim Finanzamt (FA) eingebracht und darin ua die einkommensmindernde Berücksichtigung eines Freibetrages gem § 35 Abs 3 EStG 1988 für eine 50%ige Erwerbsminderung, einen Pauschbetrag für eine Diätverpflegung gem § 2 der VO zu §§ 34 und 35 EStG, sowie unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel geltend gemacht.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens hat das FA mit Bescheid vom 30.9.2020 die Einkommensteuer für 2019 veranlagt und ist dabei von der Steuererklärung abgewichen.

Am 7.10.2020 hat die bP über FinanzOnline Beschwerde gegen den og Bescheid erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2020 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 19.11.2020 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 30.11.2020 hat das FA die Beschwerde elektronisch dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die bP ist verheiratet, Vater eines minderjährigen Kindes, war 2019 durchgehend in Österreich wohnhaft, erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und ist zu 50 % erwerbsgemindert.

Die bP leidet an Zöliakie (Glutenunverträglichkeit) mit zusätzlich vorliegender Unverträglichkeit von Milchzucker, Fruchtzucker und Sorbit, reduziertem Allgemein- und Ernährungszustand und häufig wiederkehrenden Durchfällen. Aus dieser Gesundheitsschädigung ergibt sich ein Grad der Behinderung im Ausmaß von 40 %.

Darüber hinaus leidet die bP an Migräne, Allergien gegen Nahrungsmittel, Pollen, Milben und Tierhaare, sowie einer Histaminintoleranz. Durch diese weiteren Gesundheitsschädigungen erhöht der Grad der Behinderung auf 50%.

Die bP ist auf eine Diät-Ernährung angewiesen. In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnen-veranlagung für 2019 beantragt die bP – neben einem Pauschbetrag iHv € 840,00 und einem Freibetrag gem § 35 Abs 3 EStG 1988 iHv € 401,00 – die Berücksichtigung der tatsächlichen Mehrkosten der Diätverpflegung iHv € 3.894,42 als außergewöhnliche Belastungen.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde wurde die bP aufgefordert, Nachweise für die entstandenen Mehrkosten für Diätverpflegung beizubringen. Dieser Aufforderung wurde nicht bzw nicht ausreichend entsprochen. Weder liegt ein Nachweis für die tatsächlich erwachsenen Kosten der Diätverpflegung vor, noch wurden darauf aufbauend die Mehrkosten im Vergleich zu einer herkömmlichen Verpflegung belegt.

2. Beweiswürdigung

Der Wohnsitz, der Familienstand und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind den vorgelegten Akten zu entnehmen und zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Die Erwerbsminderung von 50 %, die genaue Zusammensetzung dieses Prozentsatzes und die Notwendigkeit einer Diätverpflegung sind dem vom FA im Gerichtsverfahren vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes vom 13.7.2010 zu entnehmen.

Die von der bP vorgelegten Unterlagen sind aus folgenden Gründen nicht dazu geeignet, die beantragten Mehraufwendungen für eine Diätverpflegung nachzuweisen:

- Die auf Vorhalt übermittelte Liste beinhaltet in der Kopfzeile 7 Lebensmitteleinzelhändler. Unter dieser Kopfzeile sind jeweils zu Beginn jeder Folgezeile ein Datum und unter einen Lebensmitteleinzelhändler ein Betrag angeführt. Dabei handelt es sich um Tag und Gesamtbetrag eines Einkaufes im jeweiligen Lebensmittelgeschäft. Eine darüber hinausgehende Aussage ist der Liste nicht zu entnehmen.
- Die Spalten werden am Ende summiert. Die so ermittelten Beträge weichen von den im Verfahren geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen deutlich ab, ohne dass dies erläutert wird.
- Mit dem Beschwerdeschriftsatz wurden die dieser Liste zugrunde liegenden Belege übermittelt. Dabei handelt es sich um Kassabons des jeweiligen Lebensmitteleinzelhändlers.
- In diesen Bons sind Artikel enthalten, die in keinem Zusammenhang mit der Ernährung der bP stehen können (Toilettenpapier, Taschentücher, Küchentücher, Müllbeutel, Spielwaren, Schuhe, Bettwäsche, Spannlintuch, Servietten, Wattepack, Windel, Blumen, Allzwecktruhe, Reinigungsmittel, Scheibenreiniger, Gutscheine, Zeitschriften).
- In diesen Bons sind Nahrungsmittel enthalten, die in keinem Zusammenhang mit Mehrkosten für eine glutenfreie Ernährung stehen können, weil diese Lebensmittel grundsätzlich glutenfrei sind (Zucker, Kaffee, Fleisch, Obst, Gemüse, Kartoffeln, Honig,).
- In diesen Bons sind Nahrungsmittel enthalten, die Gluten enthalten und daher bei einer Zöliakie-Diät nicht gegessen werden dürfen (Fischstäbchen, Kaisersemmel, Hausbrot, Mehrkornbrot, American Sandwich, Vollkornbrot, Roggenbrot, Wurst, Eis, Bier).
- In diesen Bons sind Nahrungsmittel enthalten, die aufgrund ihres Zuckergehaltes nicht von der bP gegessen werden dürfen (Zucker, Süßigkeiten, Honig).
- Aus diesen Bons ist nicht ersichtlich, welche Lebensmittel von der bP und welche Lebensmittel von der Ehefrau und dem Kind der bP verspeist wurden.
- Bei den vorgelegten Kassabons handelt es sich um Rechnungen über herkömmliche Tages- und Wocheneinkäufe in gängigen österreichischen Lebensmittelgeschäften und nicht um Nachweise für den Einkauf von glutenfreien Lebensmittel, die für eine Zöliakie-Diät benötigt werden.

Die von der bP vorgelegten Unterlagen sind daher nicht geeignet, den tatsächlichen Aufwand für eine Diätverpflegung oder – darauf aufbauend – die Mehrkosten im Vergleich zu einer diätfreien Ernährung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*
- 2.“*

§ 34 EStG 1988 lautet:

„(1) 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. ...

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– ...

– 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 lautet:

„(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

–

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. ...

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	124
35% bis 44%	164
45% bis 54%	401
55% bis 64%	486 ...

(4) ...

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(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.

(8)“

§ 1 der VO zu §§ 34 und 35 EStG 1988, BGBl- 1996/303 idF BGBl II 2010/430 lautet:<

„(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 der VO zu §§ 34 und 35 EStG 1988, BGBl- 1996/303 idF BGBl II 2010/430 lautet:

„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.“

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen ua durch eine eigene körperliche Behinderung, so steht ihm gemäß § 35 Abs 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs 3 leg cit) zu. Gemäß Abs 5 dieser Gesetzesstelle können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

Gemäß §§ 1 und 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Zöliakie ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten und ohne Kürzung um einen Freibetrag gem § 35 Abs 3 EStG 1988 monatlich € 70,00 (= jährlich € 840,00) zu einkommensmindernd zu berücksichtigen.

Gem § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von amtswegen zu erheben. Doch tritt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl Ritz, BAO-Kommentar 7. Auflage, § 115, Rz 12 samt Verweise). Auch durch die eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten im höchstpersönlichen Bereich der bP und deren naturgemäßen Beweisnähe wird die amtswegige Ermittlungspflicht eingeschränkt und die Mitwirkungspflicht der bP tritt in den Vordergrund.

Die beantragten tatsächlichen Mehrkosten für die Diätverpflegung sind daher von der bP nachzuweisen oder – sofern ein Nachweis nicht möglich oder zumutbar ist – glaubhaft zu machen.

Auf Grundlage der beigebrachten Unterlagen kommt das erkennende Gericht in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass im Streitzeitraum keine den Pauschalbetrag gem § 2 der VO zu §§ 34 und 35 EStG 1988 (außergewöhnliche Belastungen) übersteigende Mehrkosten für Diätverpflegung vorgelegen sind.

Die Abgabenbehörde hat der bP mit Vorhalt vom 25.6.2020 detailliert bekanntgegeben, welche Unterlagen für den Nachweis bzw für die Glaubhaftmachung vorzulegen sind. Sowohl im Erstbescheid vom 30.9.2020, als auch in der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2020 wird auf die Mängel der beigebrachten Unterlagen hingewiesen (zunächst fehlende Rechnungen, danach fehlende Eignung zum Nachweis der beantragten Mehrkosten). Auch im Vorlageantrag vom 19.11.2020 wird auf diese Ausführungen der Abgabenbehörde nicht eingegangen. Der Abgabenbehörde kann daher nicht entgegengehalten werden, sie wäre ihrer Ermittlungspflicht nicht nachgekommen oder hätte die bP nicht entsprechend angeleitet.

Im Vorlageantrag führt der steuerliche Vertreter aus, dass nach Meinung der bP eine Entscheidung, ob und in welcher Form eine Diätverpflegung erforderlich sei und Mehrkosten verursache, nur von einer entsprechend fachlich ausgebildeten Person und nicht allgemein getroffen werden könne. Zudem sei aus Sicht der bP die Begründung der Beschwerdevorentscheidung schlichtweg falsch, da nur auf die Zuckerkrankheit, ohne zu wissen, ob diese überhaupt zuträfe, abgestellt worden sei.

Wie die bP richtig feststellt, ist die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung von einer Zuckerkrankheit ausgegangen. Dies ergibt sich aus der vom Bundessozialamt übermittelten Datenzusammenfassung, in der „Diätverpflegung wegen Zucker“ angeführt ist. Der Bescheid des Bundessozialamtes lag der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt nicht vor.

Auch wenn die Abgabenbehörde von der falschen Erkrankung ausgegangen ist, ändert das nichts an der Tatsache, dass die beigebrachten Unterlagen weder als Nachweis, noch zur Glaubhaftmachung der beantragten Mehrkosten für eine Diätverpflegung geeignet sind. Darüber hinaus sind die Pauschbeträge gem § 2 VO zu §§ 34 und 35 EStG 1988 für Zöliakie und Zuckerkrankheit ident, wodurch sich im Spruch keine Änderungen ergeben. Eine Beschwerde ist nur gegen den Spruch eines Bescheides und nicht gegen dessen Begründung möglich.

Das Bundesfinanzgericht stimmt der bP dahingehend zu, dass nur eine entsprechend fachlich ausgebildete Person feststellen kann, ob und in welcher Form eine Diätverpflegung erforderlich ist. Das Bundessozialamt ist eine Einrichtung, die dazu berufen ist, solche Feststellungen zu treffen. Es ist unstrittig, dass die bP an Zöliakie leidet und für diese Krankheit eine spezielle Diät (glutenfreie Nahrungsmittel) medizinisch indiziert ist.

Für die behaupteten Mehrkosten einer Diätverpflegung ist die bP nachweispflichtig (siehe oben). Ob der Nachweis oder eine Glaubhaftmachung erbracht werden konnte, hat die

Abgabenbehörde bzw das Gericht in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Das dazu allenfalls notwendige medizinische Fachwissen ist im Internet rasch, unkompliziert und ausreichend zu erwerben.

Da es aber bereits am Nachweis bzw an der Glaubhaftmachung der beantragten Mehrkosten für eine Diätverpflegung fehlt, war eine „fachliche“ Überprüfung eines solchen Nachweises nicht möglich. Vielmehr zeigten die beigebrachten Unterlagen (Auflistung und Kassabons von Einkäufen in gängigen Geschäften des Lebensmitteleinzelhandels), dass die behaupteten Mehrkosten gerade nicht vorliegen bzw nicht belegt werden können.

Mangels Nachweis oder Glaubhaftmachung der beantragten Mehrkosten waren aufgrund der nachgewiesenen Behinderung – Neben den Freibetrag gem § 35 Abs 3 EStG 1988 – die Pauschbeträge laut § 2 VO zu §§ 34 und 35 EStG 1988 zu berücksichtigen und die Beschwerde spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

3.3. 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.

Da im vorliegenden Erkenntnis von der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen wird, war eine (ordentliche) Revision nicht zuzulassen.

Salzburg, am 10. Februar 2023