

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache ***Beschwerdeführer***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***xxx*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) bezieht Einkünfte aus der Arbeit von der AG in Höhe von € 77.631,81 einerseits und von der Universität in Höhe von € 2.845,41 andererseits.

Laut Lohnzettel stellen sich die Einkünfte der Universität und die vom Bf. in angeführten Jahren in seiner Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Reisekosten sowie Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten wie folgt dar:

Jahre:	Einkünfte:	Reisekosten:	Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten:
2014	805,47 €	2.777,04 €	5.157,36 €
2015	2.622,14 €	5.500,56 €	1.692,48 €
2016	3.706,00 €	5.367,10 €	2.927,50 €
2017	2.845,41 €	5.786,30 €	3.604,30 €
2018	2.920,11 €	8.169,20 €	
2019	1.333,62 €	5.786,30 €	
Gesamt:	14.232,75 €	33.386,50 €	13.381,64 €

In der **Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2017 (OZ 8) vom 2.10.2018 beantragte der Bf. Reisekosten (ohne Fahrtkosten Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten) in Höhe von € 5.786,30, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von € 3.604,30, sowie Fachliteratur, Arbeitsmittel und zusätzliche Kosten in Höhe von € 578,30 (Diätverpflegung) als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung (ohne Selbstbehalt) bei einem Grad der Behinderung von 40 %.

Mit **Vorhalt** betreffend der Arbeitnehmerveranlagung 2017 vom 14.9.2018 (OZ 9) wurde der Bf. aufgefordert folgende Ergänzungspunkte zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen beizulegen:

Sie haben außergewöhnliche Belastungen wie Krankheitskosten, Kurkosten oder sonstige Kosten beantragt. Bitte schicken Sie uns dazu die Belege und eine Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetzt (Datum, Bezeichnung, Betrag).

Hat Ihnen die Krankenkasse oder eine private Versicherung ganz oder teilweise Kosten ersetzt? Dann geben Sie uns diese Ersätze bitte bekannt.

Hinweis: Bitte ziehen Sie bei einem Krankenhaus- oder Kuraufenthalt 5,23 Euro pro Tag als Haushaltsersparnis ab und führen Sie diese in der Kostenaufstellung an.

Sie haben Werbungskosten beantragt. Bitte schicken Sie uns dazu die Belege und eine Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetzt (Datum, Bezeichnung, Betrag).

Bitte teilen Sie uns auch Ihren beruflichen Aufgabenbereich mit und informieren Sie uns, wie die Ausgaben mit Ihrem Beruf zusammenhängen.

Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder Arbeiterkammer Ihre Kosten ganz oder teilweise ersetzt? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt.

Sie haben Bildungsausgaben beantragt. Bitte schicken Sie uns dazu die Belege und eine Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetzt (Datum, Bezeichnung, Betrag).

Bitte beantworten Sie auch die folgenden Fragen: Welche Tätigkeit haben Sie ausgeübt (kurze Arbeitsplatzbeschreibung)?

Wie hängen die Bildungsmaßnahmen mit Ihrem Beruf, einer besseren Position oder dem nächsten Berufswunsch zusammen?

Eine umfassende Umschulung in einen anderen Beruf ist abzugsfähig, wenn Sie in absehbarer Zeit steuerpflichtige Einnahmen erzielen. Welche konkreten Maßnahmen haben Sie dafür schon gesetzt?

Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder AMS Ihre Kosten ganz oder teilweise ersetzt? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 23.9.2018 (OZ 10) wurde vom Bf. folgendes mitgeteilt: *Er habe im Jahr 2015 sein Doktorat-Studium abgeschlossen. Durch das Studium habe er eine Nebenbeschäftigung erreicht, die ihm ein steuerpflichtiges Einkommen gebracht habe. Er sei seit dem WS 2014 als Lektor an der Universität *** tätig und möchte nicht nur unterrichten, sondern auch sein Angebot erweitern, um die Anzahl der Semesterwochenstunden und damit sein Einkommen erhöhen. Seine Arbeit sei mit dem Lehrpreis der Uni X ausgezeichnet worden, was ihm nun wiederum die Möglichkeit eröffne, sich mit anderen Kollegen im In- und Ausland auszutauschen, seine Kompetenzen auszuweiten und so seine Reputation und seine **Nebeneinkünfte** zu erhöhen. Dies erfordere regelmäßige Fahrten nach ***; für die Abhaltung von Lehrveranstaltungen, aber auch für Besprechungen, Besuch von Weiterbildungen und Evaluierung von Lehrveranstaltungsangeboten. Bei der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2017 habe er für die oben beschriebene Tätigkeit € 5.786,30 für Reisekosten, € 3.604,30 für Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten, € 988,40 für Anschaffung von Arbeitsmittel und € 575,30 für sonstige Werbungskosten geltend gemacht. Eine detaillierte Aufstellung sende er im Anhang. Darüber hinaus beantrage er die Berücksichtigung der Aufwendungen seiner Zuckerkrankheit, nach seinem Herzinfarkt und seine Migräneattacken betreffend. Ein entsprechendes Gutachten habe er bereits öfters gesendet. Beiliegend wurden vom Bf. die Seiten eines Gutachten Seite 4 von 7, in welchem der Grad der Behinderung mit gesamt von 40 % festgestellt worden sei und Seite 7 von 7 in welchem das Datum des Gutachtens mit 15.03.2015 des sozialministeriumservice.at ersichtlich ist, übermittelt:*

Ergebnis der durchgeführten Begutachtung:

Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden: Begründung der Positionsnummer und des Rahmensatzes:	Pos.Nr.	Gdb %
1	Koronare Herzkrankheit, Koronare Herzerkrankung - Keine bis geringe Einschränkung der Herzleistung Signifikanter Herzkranzgefäßverengung (Intervention) Abgelaufener Myocardinfarkt Z.n.Myocardinfarkt und Stentimplantation. zufriedenstellende Belastbarkeit	05.05.02	40
2	Diabetes mellitus, Nicht insulinpflichtiger Diabetes mellitus Diabetes mellitus Typ II, Therapie mit Tabletten	09.02.01	20
3	Chronisches Schmerzsyndrom, Chronisches Schmerzsyndrom - leichte Verlaufsform Migräne mit Aura; gutes Ansprechen auf Miranax, Migräneattacken ca. 5-6X/Jahr	04.11.01	10

Gesamtgrad der Behinderung 40 v. H.

Begründung für den Gesamtgrad der Behinderung:

der GdB der führenden funktionellen Einschränkung wird durch die Leiden 2-4 wegen fehlender negativer Leidensbeeinflussung nicht weiter erhöht.

Weiters wurde eine Bestätigung der Bank Austria betreffend die Absetzbarkeit von Sonderausgaben (Darlehensübersicht) sowie ein Dokument mit dem Titel „Fahrtenbuch für Reisekosten 2017 ANTON 2017“ übermittelt.

In diesem „Fahrtenbuch für Reisekosten 2017 ANTON 2017“ wurde das Datum, der Kilometerstand sowie die km-Differenz, die Wegstrecke und der Zweck der Fahrt bspw. „Interdisziplinäres Praktikum Uni X“ tabellarisch dargestellt. Die in der Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung in KZ 721 beantragten Reisekosten in Höhe von € 5.786,32 wurden tabellarisch aufgeschlüsselt und wie folgt dargestellt: € 3.908,52 für Fahrtkosten (km x 0,42 €), € 450,- Nächtigung, € 1.240,80,- Taggeld, € 187,- 3 Tages-Karte a 12 Euro.

Mit **Einkommensteuerbescheid** vom 2.10.2018 (OZ 2) wurden die beantragten Reisekosten in Höhe von € 5.786,30 anerkannt. Die Kosten für die beantragte Aus-/ Fortbildungs-/ Umschulungskosten, Fachliteratur, Arbeitsmittel und sonstigen Werbungskosten wurden nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass mangels Erhalt aller Unterlagen nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt werden konnten. Der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde in Höhe von € 99,- und der Pauschalbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung wurde in Höhe von € 840,- (€ 70 x 12 Monate) gewährt.

Mit fristgerecht elektronisch eingebrachter **Beschwerde** (OZ 1) teilte der Bf. mit, dass der Bescheid hinsichtlich der ausgewiesenen Werbungskosten (€ 2.927,52) unrichtig sei. Reisekosten für Fortbildungs- und Weiterbildungskosten und die Reisekosten für den Kuraufenthalt von € 676,80 seien zu berücksichtigen. Um auf dem Laufenden zu bleiben, bedürfe es regelmäßiger Besprechungen, Besuche von Weiterbildungen und Evaluierung von Lehrveranstaltungsangeboten. Er müsse Lehrveranstaltungen und Seminare anderer Kollegen besuchen, neue wissenschaftliche Themen finden und vertiefen. Dazu seien regelmäßige Fahrten nach *** erforderlich.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** (OZ 5) vom 2.4.2019 wurden die Reisekosten in Höhe von € 2.704,20 sowie € 141,21 an sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag anerkannt (siehe „Jahresveranlagung Privat BVE Ansicht“ [OZ 4]). Begründend würde ausgeführt, dass aus der Lektorentätigkeit an der Universität lediglich steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 2.845,41 zugeflossen seien und könne auch nur ein Betrag in dieser Höhe an Werbungskosten Berücksichtigung finden. Der vom Sozialministeriumservice an die Finanzverwaltung übermittelte Grad der Behinderung betrage 20%, die Aufwendungen bezüglich der Einhaltung einer Diätverpflegung waren daher nur unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, da die Aufwendungen niedriger als der für den Bf. gültige Selbstbehalt sei.

Mit fristgerechtem **Vorlageantrag** (OZ 6) wurde vom Bf. mitgeteilt, dass bei der Beschwerdevorentscheidung Teile der Reisekosten keine Berücksichtigung fanden und der bereits berücksichtigte und vom Bundessozialamt (= Sozialministeriumservice) erkannte Behinderungsgrad von 40% auf 20% reduziert worden sei. Die Steuergutschrift sei von € 2.393,- auf € 463,- reduziert worden. Es werde daher eine Korrektur des Einkommensteuerbescheides bzw. der Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich Reisekosten und dem Behinderungsgrad beantragt.

Im **Vorlagebericht** (OZ 12) führt die Abgabenbehörde aus, dass der Bf. seit dem Jahr 2014 Einkünfte in einer Höhe zwischen € 805,- und € 3.706,- jährlich beziehe. Als Nachweis der Werbungskosten sei lediglich eine Reisekostenaufstellung mittels Excel- bzw. Word/Tabelle vorgelegt worden. Weiters sei eine 40 %ige Behinderung beantragt worden, jedoch aufgrund der Datenübermittlung des Sozialministeriumservice lediglich eine Behinderung mit 20 % mitgeteilt worden sei. Es werde die Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der negativen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beantragt, da bei der gegenständlichen Nebenbeschäftigung auch in den kommenden Jahren weiterhin mit "Werbungskostenüberschüssen" zu rechnen sei.

In einem (schwer lesbaren) handschriftlichem Schreiben vom 2.10.2019 (OZ 14) wurde der Anruf des Bf. vermerkt. Der Bf. sei behindert, das Finanzamt erkenne dies nicht an, weil eine

digitale Übermittlung des Sozialamtes benötigt werde, er es aber in Papier beigelegt habe. Unter dem Punkt Nebentätigkeit wird ausgeführt, dass sich der Bf. ein zweites Standbein aufbauen wolle. Das Finanzamt wolle ihm die Reisekosten nicht anerkennen. Er gehe bald in Pension und diese Tätigkeit wolle er fortführen.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Schreiben vom 23.4.2023 die zuständige **Landesstelle des Sozialministeriumservice** um folgende **Auskunft** ersucht:

Betreffend des Grades der Behinderung scheinen im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung (= OZ 11 Dauerbeleg Behinderung) folgende gemeldete Daten auf:

behinderung	
Daten des Bundessozialamtes	
Gilt für	2017
Behindertenpass-Nr.	[REDACTED]
Ausstellende Behörde	Bundessozialamt
Grad der Behinderung	20 %
Unzumutbarkeit d. Benutzung öffentl. Verkehrsmittel	Nein
§ 29b StVO-Ausweis	Nein
Diätverpflegung wegen	

Der Beschwerdeführer habe dem Finanzamt mit Schreiben vom 23.09.2018 dem Schreiben beiliegende Seiten des **Gutachtens vom 15.3.2015** von Dr. X (Seite 4 von 7 und 7 von 7) übermittelt. Aus diesem sei ein **Gesamtgrad der Behinderung von 40 %** zu ersehen. Es werde um Stellungnahme ersucht, auf welcher Grundlage (welchem Gutachten) die Meldung mit dem festgestellten Grad der Behinderung von 20 % basiert und um Übermittlung von diesbezüglichen Unterlagen/Nachweisen ersucht. Es sei beim Bf. auch in den Folgejahren und Vorjahren ein 20 %-iger Grad der Behinderung gemeldet worden. Sollte ein neueres Gutachten vorliegen, werde um Übermittlung des Gutachtens, welches der Einstufung des Jahres 2017 zugrunde zu legen ist, ersucht.

In **Beantwortung des Auskunftersuchens** teilte das **Sozialministeriumservice** mit Schreiben vom 24.3.2023 folgendes mit:

*„Der Bf. hat am 9.7.2009 einen Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses gestellt. Im daraufhin eingeholten Sachverständigengutachten ist ein **Grad der Behinderung von 20 % aufgrund seines Diabetes mellitus II** bestätigt worden. Mit **Bescheid vom 7.9.2009** wurde der **Grad der Behinderung mit 20 % festgestellt** und der Antrag auf Ausstellung eines **Behindertenpasses** ist abgewiesen worden. Am 10.10.2014 hat der Bf. einen Antrag auf Zugehörigkeit zum Personenkreis der begünstigten Behinderten gem. §§ 2 und 14 BEinstG gestellt (Feststellungsverfahren). Im Zuge dieses Verfahrens ist ein **neuerliches Gutachten** eingeholt worden. Dabei ist ein Grad der Behinderung von 40 % festgestellt worden. Mit **Bescheid vom 15.5.2015 ist der Grad der Behinderung mit 40 % festgesetzt** und die Zugehörigkeit zum **Personenkreis der begünstigten Behinderten abgewiesen worden**. Im*

Feststellungsverfahren gibt es keine automatisationsunterstützte Datenübermittlung an die Finanzverwaltung. Daher kann man die aktuellen Daten nicht einsehen.

In der Anlage wird das von Dr.in Y erstellte Gutachten, welches von dem leitenden Arzt (Dr. X) vidiert wurde, sowie den dazugehörigen Bescheid übermittelt.“

Aufgrund telefonischer Rückfrage des Bundesfinanzgerichtes wurde vom Sozialministeriumservice mit Schreiben vom 23.04.2023 die **Beantwortung des Auskunftsersuchens** wie folgt **ergänzt**:

„Das Bundesministerium für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz übermittelt in der Beilage eine Kopie des Abgabenänderungsgesetzes 2004 mit dem auch eine Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 vorgenommen wurde und teilt dazu Folgendes mit:

Freibetrag wegen Behinderung

Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage sieht § 35 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 als zuständige Stelle für die Ausstellung einer amtlichen Bescheinigung über das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (des Grades der Behinderung) neben

- *dem Landeshauptmann bei Empfängern von Opferrenten und*
- *den Sozialversicherungsträgern bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern,*
- *in allen übrigen Fällen oder bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art nur mehr das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen vor.*

Die von den Amtsärzten bis 31.12.2004 in diesem Zusammenhang ausgestellten Bescheinigungen bleiben zwar aufrecht (siehe dazu Z. 111 der Novelle des Einkommensteuergesetzes 1988); für die Ausstellung neuer Bescheinigungen sind die Amtsärzte jedoch nicht mehr zuständig.

*Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (des Grades der Behinderung) durch die **Ausstellung eines Behindertenpasses** gemäß §§ 40ff des Bundesbehindertengesetzes vorzunehmen.*

Für den Fall, dass kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland gegeben ist, kann auf Grund der geltenden Rechtslage kein Behindertenpass ausgestellt werden. In solchen Fällen wird sich das Bundesministerium für Finanzen bzw. das zuständige Finanzamt bei dennoch bestehender Steuerpflicht in Österreich im Wege der Amtshilfe an das Bundessozialamt wenden und im Einzelfall um eine Feststellung des Grades der Behinderung ersuchen.

*Liegt **kein Grad der Behinderung von mindestens 50vH** vor, ist ein negativer Bescheid zu erlassen, dem – wie bisher – im Spruch der festgestellte Grad der Behinderung zu entnehmen zu sein hat.*

Eine rückwirkende Feststellung, wonach eine Behinderung bereits seit einem bestimmten Zeitpunkt vorliegt, kann im Behindertenpass selbst nicht vorgenommen werden. Seitens des BMF wurde in diesem Zusammenhang zugesagt, dass der Freibetrag für das gesamte Kalenderjahr, in dem der Behindertenpass ausgestellt wird, gewährt werden wird.

Sollte es dem medizinischen Sachverständigen (z.B. auf Grund eines Unfalles, auf den die Behinderung zurückzuführen ist) möglich sein, den genauen Zeitpunkt des Eintrittes der Behinderung festzustellen, kann vom Bundessozialamt eine Bestätigung über diesen Zeitpunkt ausgestellt werden.

§ 35 EStG in Verbindung mit § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996) sieht die Möglichkeit zur Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten) durch einen monatlichen Pauschalbetrag vor.

Um behinderten Menschen die Erbringung eines Nachweises zu diesem Zweck zu erleichtern, werden unter Hinweis auf § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Arbeit und Soziales über die Ausstellung von Behindertenpässen, BGBl. 86/1991, folgende neue Zusatzeintragungen geschaffen:

- Gesundheitsschädigung gem. § 2 Abs. 1 erster Teilstrich VO 303/1996 liegt vor (interne Kurzfassung: D 1)*
- Gesundheitsschädigung gem. § 2 Abs. 1 zweiter Teilstrich VO 303/1996 liegt vor (interne Kurzfassung: D 2)*
- Gesundheitsschädigung gem. § 2 Abs. 1 dritter Teilstrich VO 303/1996 liegt vor (interne Kurzfassung: D 3)*

Dabei sind unter D 1 Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie und Aids, unter D 2 Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheiten und unter D 3 Magenkrankheiten und innere Krankheiten zu verstehen.

Die Zusatzeintragungen können auf Antrag anhand im Bundessozialamt vorhandener aktueller Unterlagen vorgenommen werden. Sind solche nicht vorhanden, ist der ärztliche Dienst zu befassen, wobei nur das Vorliegen einer derartigen Gesundheitsschädigung, nicht aber die Erforderlichkeit einer Diätverpflegung zu beurteilen ist.

Das BMF VI/4 wurde bereits ersucht, die notwendigen Vorkehrungen für die neuen Zusatzeintragungen im VSB (Kataster Behindertenpass) zu treffen.

Gleichzeitig wird für die Finanzämter über eine Schnittstelle die Möglichkeit geschaffen, die für die Vollziehung des Einkommensteuergesetzes notwendigen Daten des VSB einzusehen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

2. Beweiswürdigung

Die zuvor im Verfahrensgang dargestellten Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten elektronischen Verwaltungsakt, den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, den zusätzlichen Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes beim Sozialministeriumservice und den Internetabfragen, insbesondere hinsichtlich der Fahrtstrecke betreffend die Reisekosten (<https://www.google.at/maps>).

Die Feststellungen betreffend die geltend gemachten **außergewöhnlichen Belastung**, dass es sich bei den beantragten Kosten in Höhe von € 578,30 um Kosten für eine Diätverpflegung im Zusammenhang mit der einer Zuckerkrankheit handelt, konnte das Bundesfinanzgericht aufgrund folgenden Akteninhaltes feststellen:

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (OZ 8) wurde folgendes beantragt:

Außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung

Eigene Behinderung

Grad der Behinderung	40
Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie, Aids	Ja
Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. ärztliche Kosten, Medikamente)	578,30
(Allfällige Kostenersätze bitte abziehen)	

Dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Aufwendungen für die Zuckerkrankheit handelte, ergab sich für das Bundesfinanzgericht aus dem Begleitschreiben zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 vom 13.09.2018 = Vorhaltsbeantwortung vom 23.9.2018 (OZ 10), in welchem der Bf. ausführte, dass die Berücksichtigung der Aufwendungen seine Zuckerkrankheit nach dem Herzinfarkt und die Migräneattacken betreffen. Sowie folglich aus der „Jahresveranlagung Privat BVE Ansicht“ (OZ 4) in welcher bei den „außergewöhnlichen Belastung bei Behinderung „Diät-Zucker“ angeführt wird. In der Beschwerdeentscheidung wurde sodann ausgeführt, dass es sich um Kosten betreffend die Einhaltung einer Diätverpflegung handelt.

Der festgestellte Grad der Behinderung (insbesondere für den Grad der Behinderung, welcher sich auf die Zuckerkrankheit bezieht) ergibt sich aus dem Gutachten (welches auch

auszugsweise vom Bf. vorgelegt wurde) und den vom Sozialministeriumservice übermittelten Unterlagen und Ausführungen.

Betreffend die geltend gemachten **Werbungskosten** ist auszuführen, dass von der Abgabenbehörde ein Begleitschreiben zur Arbeitnehmerinnenveranlagungsverfahren 2016 (OZ 7) vorgelegt welches nahezu ident im Vorbringen zu der zu dem Begleitschreiben 2017 = Vorhaltsbeantwortung vom 23.9.2018 (OZ 10) aufweist. Der oben im Verfahrensgang dargestellte detaillierte Vorhalt der Abgabenbehörde wurde mit der zuvor genannten Vorhaltsbeantwortung rudimentär beantwortet. Aus dem „Fahrtenbuch für Reisekosten 2017 ANTON 2017“ ist ersichtlich, dass die geltend gemachten Fahrtkosten (km-Geld) für das Interdisziplinäre Praktikum Uni X“ geltend gemacht wurden. Fahrten zu anderen Vorbesprechungen, Schulungen, Evaluierung wurden bei der Berechnung außen vorgelassen.

Laut Internetrecherche (https://static.uni-***.at/fileadmin/Studien/umweltsystemwissenschaften/IP-Leitfaden_10_2022.pdf) beinhaltet ein interdisziplinäres Praktikum folgenden Inhalt: *„Interdisziplinäre Praktika bieten den Studierenden die Möglichkeit ein Thema nach eigener Wahl in einer LV zu bearbeiten – nicht nur als (passive*r)Lehrveranstaltungsteilnehmer*in, sondern auch als aktive*r Organisator*in. Die Organisation eines IPs bedeutet einerseits Arbeit und Ausdauer, andererseits behandeln die Organisator*innen somit ein Thema, das sie mitentwickelt haben und aus einem gelungenen IP können auch gute Kontakte entstehen.“*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Der Steuerpflichtige muss allerdings die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (bei nichtselbständigen Einkünften insbesondere im Rahmen des Veranlagungsverfahrens über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Ein Fahrtenbuch muß fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt (den Beginn, das Ende, die Dauer) sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (VwGH 16.09.1970, 0373/70; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Für das Bundesfinanzgericht wurde aufgrund der übermittelten Unterlagen ausreichend glaubhaft gemacht, dass tatsächlich Fahrten mit dem PKW zum „Interdisziplinäres Praktikum Uni X“ stattgefunden haben. Dies wurde auch von der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogen.

Laut der Aufstellung „Fahrtenbuch für Reisekosten 2017 ANTON 2017“ wurden 846 km für die Fahrtstrecke („Wohnort-Seminarort-Wohnort“) zu den Seminar „Interdisziplinäres Praktikum Uni X“ verzeichnet und ergibt sich das selbe Ergebnis mit dem Internet-Routenplaner (<https://www.google.at/maps>). Laut dieser Aufstellung wurden 10 Seminare mit dem Titel „Interdisziplinäres Praktikum Uni X“ besucht. Es ergibt sich für die diesbezüglichen Fahrten unter Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes von € 0,42 für Fahrtkosten ein Betrag in Höhe von € 3.553,20.

Das Bundesfinanzgericht konnte die Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gem. § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des angefochtenen Bescheides erlassenden Finanzamtes Innsbruck getreten ist.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

I. Werbungskosten (Abweisung)

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.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind als Werbungskosten abzugsfähig auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 16 Rz 203/2).

Grundsätzlich wird im Streitfall von der Abgabenbehörde nicht in Abrede gestellt, dass es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten betreffend dem „Interdisziplinäres Praktikum Uni X“ um Aus- oder Fortbildungskosten im Sinne der gesetzlichen Bestimmung handelt.

Steht die Bildungsmaßnahme in Zusammenhang mit einer bereits ausgeübten Tätigkeit (oder verwandten Tätigkeit), ist gemäß Z 10 die Unterscheidung zwischen Aus- und Fortbildung nicht mehr relevant (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 16 Rz 203/3).

Die Abgabenbehörde lässt aber den Abzug dieser geltend gemachten Werbungskosten lediglich in Höhe der diesbezüglichen Aktivbezüge zu.

Dafür, dass Werbungskosten grundsätzlich lediglich in Höhe der Aktivbezüge zu berücksichtigen wären, bietet weder das Gesetz eine Grundlage, noch wird in der herrschenden Lehre ein diesbezüglicher Rechtsstandpunkt vertreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit der Geltendmachung eines Verlustes aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit im Erkenntnis vom 27.06.1978, Zl. 2748/76 auseinandergesetzt und findet sich u.a. folgende grundlegende Aussage: *"... Nun darf aber nicht übersehen werden, dass ein "Verlust" aus nichtselbständiger Arbeit zwar theoretisch denkbar ist, aber nur in ganz seltenen Ausnahmefällen vorkommen kann."*

Vom Verwaltungsgerichtshof wird die Auffassung vertreten, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können (VwGH 23.10.1990, 89/14/0302) bzw. durchaus auch negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind.

Es handelte sich in diesem Erkenntnis um einen Ausnahmefall dergestalt, dass der Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, die sich aus Pensionsbezügen (Pensionsversicherung der Angestellten) in Höhe von 161.889,00 S und negativen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von -25.813,00 S zusammengesetzt haben. Die negativen Einkünfte bestanden ausschließlich aus Werbungskosten und resultierten aus einem Prozess vor dem Arbeitsgericht, mit dem der Beschwerdeführer seine Weiterbeschäftigung als Dienstnehmer einer GmbH durchsetzen wollte. Unbestritten waren dabei die Höhe dieses Verlustes und dessen grundsätzliche steuerliche Anerkennung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat grundlegend festgestellt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können und in einem solchen Fall auch ein so genannter "horizontaler" Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1972 vorzunehmen ist.

Der gegenständliche Beschwerdefall stellt keinen Ausnahmefall im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dar, bei dem negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Betracht kommen. Dem Bf. sind aufgrund seiner hohen Fahrtkosten Werbungskosten entstanden, die höher sind als die (steuerpflichtigen) Einnahmen aus der Tätigkeit.

Wenn der Bf. Gründe hatte, diese Nebentätigkeit auszuüben, so waren dies doch Gründe, die im privaten Bereich gelegen sind und die deshalb nicht dazu führen können, dass ein steuerlich anzuerkennender Ausnahmefall im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben ist. Ein Zusammenhang mit der anderen im Jahr 2017 ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeiten oder dass die Ausübung für die andere Tätigkeit förderlich ist, ist nicht erkennbar.

Beschwerdevorentscheidungen haben Vorhaltcharakters (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288). Bei der Geltendmachung von Aufwendungen obliegt es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen. Der Bf. erbrachte kein weiteres Vorbringen, weshalb diese Feststellungen bedenkenlos zu treffen waren.

Die Fahrtkosten des Bf. (Berechnung siehe unter Punkt Beweismwürdigung) stellen (unstrittig) Aus- und Fortbildungskosten dar.

Da die Werbungskosten aus dem bereits dargelegten Gründen nur bis zur Höhe der steuerpflichtigen Bezüge aus dem maßgebenden Dienstverhältnis steuerlich abzugsfähig waren, sind auch etwaige Feststellungen zur Abzugsfähigkeit im Hinblick der beantragten Reisekosten über die Fahrtkosten hinaus (Nächtigung, Taggeld, 3 Tages-Karte) obsolet. Eine Überprüfung, ob die unter der Kennzahl Reisekosten geltend gemachten zuvor angeführten Werbungskosten auch in der gesamt beantragten Höhe anzuerkennen seien erübrigte sich ebenfalls, da das km-Geld in der oben angeführten und berechneten Höhe die diesbezüglichen Einkünfte übersteigt.

Von einem ausnahmsweise aufgetretenen Verlust kann daher im vorliegenden Fall keine Rede sein. An dieser Beurteilung vermögen die auf Behauptungsebene gebliebenen Hinweise auf angestrebte höhere Einkünfte in der Zukunft nichts zu ändern.

Eine Anerkennung der Werbungskosten, die die nebenberuflich erzielten Einnahmen übersteigen, ist daher nicht möglich.

Die Beschwerde war in diesem Punkt **abzuweisen**.

Da die **Werbungskosten** aus den bereits dargelegten Gründen nur **bis zur Höhe der steuerpflichtigen Bezüge aus dem maßgebenden Dienstverhältnis steuerlich abzugsfähig** waren, sind auch etwaige Feststellungen im Hinblick auf das Vorliegen von Liebhaberei unterblieben.

II. Außergewöhnliche Belastung (Abweisung)

Die maßgebenden für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden gesetzlichen Bestimmungen lauten:

§ 34 EStG 1988 (idF. BGBl. I Nr. 112/2012):

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 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.

*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 Körperbehinderung.*

§ 35 EStG 1988 (idF. BGBl. I Nr. 112/2012) lautet auszugsweise:

(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 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 eine 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.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von ein Freibetrag von Euro

25% bis 34% 75

35% bis 44% 99

[...]

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

(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) Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Einwilligung der betroffenen Person dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7

erforderlichen personenbezogenen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten personenbezogenen Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10 EStG. Eine Verwendung dieser personenbezogenen Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Personenbezogene Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen.

Durch die (ab 1996 geltende) **Verordnungsermächtigung** im letzten Satz des §34 Abs. 6 EStG 1988 wurde der materielle Gehalt der §§ 34 und 35 EStG 1988 insofern geändert, als entgegen § 35 Abs. 5 EStG 1988 Mehraufwendungen ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 bzw. entgegen § 34 Abs. 6 TS 4 und 6 EStG 1988 ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Auf Grund der in den §§ 34 Abs. 6 und 35 Abs. 7 EStG 1988 enthaltenen Verordnungsermächtigung ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 ergangen (= folglich kurz „Verordnung“).

Diese 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 umeinen 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***

- [...]

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.

Im gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle, im gegenständlichen Fall das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, nachzuweisen.

Das Bundessozialamt für Soziales und Behindertenwesen hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes (BBG), im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmung ergehenden Bescheid zu bescheinigen (§ 35 Abs. 2 Z 2 letzter Halbsatz EStG 1988). Der Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses ist bei der örtlich zuständigen Landesstelle des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (= Sozialministeriumservice) zu stellen. Ein Behindertenpass wird zwar nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50 % ausgestellt, in dem - abweisenden - Bescheid ist aber auch über den Grad der Behinderung abzusprechen, sofern dieser mindestens 25 % beträgt (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [20. Lfg 2018] § 35 Rz 7/1*).

Da der Gesamtgrad der Behinderung laut Gutachten vom 15.3.2015 mit 40 % bestimmt wurde, ein negativer Fall der Ausstellung eines Behindertenpasses vorliegt, war der Grad der Behinderung mit Bescheid zu bescheinigen (siehe Bescheid des Sozialministeriumservice vom 15.5.2015).

Grundsätzlich sind die vom Sozialministeriumservice gespeicherten, für die Berücksichtigung von Frei- und Pauschbeträgen erforderlichen personenbezogenen Daten dem zuständigen Finanzamt und den bezugsauszahlenden Stellen, die Freibeträge unmittelbar wahrnehmen können, elektronisch zu übermitteln (*Peyerl in Jakob EStG, 15. Aufl. [2022], § 35 Rz 10*). Wie

aus der Auskunftsbearbeitung des Sozialministeriumservice ersichtlich, werden die Daten in einem Feststellungsverfahren nicht automatisch gemeldet.

Für die Beurteilung der Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Behinderung vorliegt, ist die jeweils letztgültige amtliche Bescheinigung maßgeblich. Die bei der Voreinstufung durch den Amtsarzt getroffenen Feststellungen werden durch eine aktuellere Einstufung durch das Bundessozialamt ersetzt. Die letztgültige Einstufung für das gegenständliche Jahr stellt nach Auskunft des Sozialministeriumservice das Gutachten vom 15.3.2015 und der diesbezügliche Bescheid vom 15.5.2015 dar.

Die Höhe des Behindertenfreibetrags bestimmt sich ausschließlich nach dem Maß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist nicht von der Abgabenbehörde, sondern bindend von einer anderen Stelle zu treffen. Zuständig ist das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, nunmehr kurz „Sozialministeriumservice“ (*Peyerl* in Jakom EStG, 15. Aufl. [2022], § 35 Rz 4 ff.)

Aufgrund des Gutachten vom 15.3.2015 - welches auszugsweise auch vom Bf. der Abgabenbehörde übermittelt wurde - und dem Bescheid vom 15.5.2015 zu Grunde liegt, wird der Gesamtgrad der Behinderung in Höhe von 40% von der zuständigen Stelle, dem Sozialministeriumservice, bescheinigt. Auf Seite 3 des Bescheides vom 15.5.2015 wird unter Punkt „Zur Beachtung:“ folgendes angemerkt: „Mit einem Grad der Behinderung ab 25 % steht es Ihnen frei mit obigem Bescheid den pauschalierten Steuerfreibetrag beim Finanzamt zu beantragen (amtliche Bescheinigung im Sinne des § 35 Einkommensteuergesetz)“.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 beträgt der Freibetrag bei einer 40%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit € 99.

Dem Bf. steht aufgrund der Bescheinigung des Gesamtgrades der Behinderung in Höhe von 40 % der **Freibetrag gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 99 zu**. Die belangte Behörde gewährte diesen richtigerweise im Erstbescheid (= Einkommensteuerbescheid vom 2.10.2018 = OZ 2).

Festzuhalten ist, dass der Gesetzgeber in Durchbrechung der Beweisregel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel alles in Frage kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und in der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, eine feste Beweisregel geschaffen hat, sodass der vom Antragsteller vorzulegenden amtlichen Bescheinigung feststellende, die Abgabenbehörde bindende Wirkung zukommt. Dies hat den Vorteil, dass im Abgabenverfahren häufig schwer zu lösende medizinische Streitfragen nicht ausgetragen zu werden brauchen, der Abgabepflichtige den Abgabenbehörden gegenüber aber auch nicht einwenden kann, die in der von ihm vorgelegten amtlichen Bescheinigung enthaltenen Feststellungen trafen nicht zu und das Ausmaß der Minderung der

Erwerbsfähigkeit sei etwa ein höheres (*Fuchs* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988 48. Lfg. [Mai 2011], § 35 Tz 3; *Baldauf* in *Jakom* EStG, 5. Aufl. 2012, § 35 Rz 11; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 35 Anm 40, *Doralt*, Einkommensteuergesetz, 15. Lfg (Jänner 2011), § 35 Rz 7).

Der Bf. hat grundsätzlich die Wahl, entweder den Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 geltend zu machen. Die gleichzeitige Zuerkennung des Pauschbetrages und der tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig.

Allerdings können gemeinsam mit dem Pauschbetrag gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 nach § 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, die in §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt werden (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 35 [Stand 1.9.2021, rdb.at] Rz 47).

Jedenfalls muss es sich um behinderungsbedingte Mehraufwendungen handeln (vgl. zB VwGH 8.10.1998, 97/15/0079).

Dies bedeutet, dass wenn der Grad der Behinderung weniger als 25 % beträgt, sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 Abs. 2 der Verordnung) bei der Geltendmachung der Pauschalbeträge (ebenso wie beim alternativen Nachweis der tatsächlichen Mehraufwendungen) nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 abziehbar (*Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG21 § 35 [Stand 1.1.2020, rdb.at] Rz 11). Im Einkommensteuerbescheid vom 2.10.2018 wurde von der Abgabenbehörde der Pauschalbetrag in Höhe von € 70,- für 12 Monate, somit gesamt € 840,- gewährt.

Bei mehreren Behinderungen ist zu prüfen, ob diese jeweils die 25%-Grenze übersteigen. (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 35 [Stand 1.9.2021, rdb.at] Rz 30).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um geltend gemachte Kosten der Diätverpflegung im Zusammenhang mit der Zuckerkrankheit. Für Diabetes mellitus II wurde ein Grad der Behinderung – wie oben aus der Aufstellung im Gutachten ersichtlich – in Höhe von 20 % festgestellt.

Nach § 2 Abs. 2 der Verordnung ist bei einer von weniger als 25 %igen Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) ein Freibetrag wegen einer Diätverpflegung nur nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Erwähnt sei hier, dass es in der Verwaltungspraxis laut den Lohnsteuerrichtlinien unter der Rz 839h bei einer 25%igen Behinderung für die Berücksichtigung der Pauschbeträge nach der oben genannten Verordnung für eine Krankendiätverpflegung ausreiche, wenn der Anteil der

Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens lediglich 20% betrage. Es ist auf das im Artikel 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip zu verweisen, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Die Lohnsteuerrichtlinien sind kein Gesetz und auch keine Verordnung, sondern stellen lediglich einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Diesbezüglich wird auch auf die bisherige Rechtsprechung des BFG zu GZ RV/0263-G/10 ua. verwiesen in welcher ausgeführt wird:

Beträgt der Grad der Behinderung eines Steuerpflichtigen ausschließlich wegen eines eine Diät erfordernden Leidens 20%, so sind die Pauschbeträge für die Diätverpflegung nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Hat zum Beispiel ein anderer Steuerpflichtiger zusätzlich eine damit nicht zusammenhängende Gehbehinderung und beträgt daher sein Gesamtgrad der Behinderung mindestens 25%, so seien bei diesem nach Ansicht der Bf. die Mehraufwendungen für die Diätverpflegung ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Obwohl bei beiden Steuerpflichtigen der Grad der Behinderung des wegen die Diät erfordernden Leidens 20% beträgt, käme es zu einer unterschiedlichen Behandlung. Eine derartige Lösung würde dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen. Der Umstand, dass beim letztgenannten Steuerpflichtigen der Grad der Behinderung insgesamt 25% beträgt, findet im Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder in den anstelle dieses Freibetrages geltend gemachten tatsächlichen Kosten Berücksichtigung.

Die vom Bf. geltend gemachten Mehraufwendungen wegen Diätverpflegung in Höhe von € 578,30 sind unter Abzug des Selbstbehaltes steuerlich anzuerkennen.

Der Bf. begehrt in seiner Beschwerde die Berücksichtigung von Reisekosten für einen Kuraufenthalt in Höhe von € 676,-. Diese sind (bei Vorliegen der Voraussetzungen) grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen unter Abzug des Selbstbehaltes steuerlich anzuerkennen.

Die Abgabenbehörde hat bereits richtigerweise in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, dass die zuvor erwähnten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt werden konnten, da sie niedriger als der Selbstbehalt waren. Der Selbstbehalt beträgt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 bei einem Einkommen von mehr als € 36.400 12 %. Aufgrund der Höhe des Selbstbehaltes ergibt sich keine Auswirkung auf das steuerliche Einkommen.

Eine weitere Überprüfung der geltend gemachten Beträge der Höhe nach erübrigt sich, da diese dem Grunde nach nicht zustehen bzw. mit den Freibeträgen abgegolten wurden.

Die Beschwerde war auch in diesem Punkt **abzuweisen**.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden und der Bescheid wie im beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich abzuändern.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Beschwerdefall betraf einerseits auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind, andererseits ergaben sich die Rechtsfolgen aus der im vorliegenden Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen, insbesondere betreffend die außergewöhnlichen Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt, unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Graz, am 3. Oktober 2023