

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 31.08.2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14.07.2023, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 16.06.2023 langte die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2022 der Beschwerdeführerin bei der Abgabenbehörde ein. In der Beilage für außergewöhnliche Belastungen beantragte die Beschwerdeführerin den Freibetrag für Behinderung und den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie, Aids und gab den Grad der Behinderung mit 25 % an.

Im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 14.07.2023 wurde ohne Begründung weder der Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988) noch der Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung berücksichtigt.

In ihrer Beschwerde vom 31.08.2023 gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 14.07.2023 führte die Beschwerdeführerin aus, dass eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2022 trotz telefonischen Versprechens vom 07.08.2023, 09:00 Uhr, durch Herrn ***A*** nicht erfolgt sei, weshalb sie ersuche, ihrem Antrag auf Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung wegen Zuckerkrankheit stattzugeben.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 07.11.2023 wurden außergewöhnliche Belastungen in Höhe des beantragten Pauschbetrages nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung wegen Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie oder Aids von 840 € mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass die Aufwendungen niedriger als der für die Beschwerdeführerin gültige Selbstbehalt seien. Weshalb der beantragte Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988) nicht berücksichtigt wurde, geht aus der Bescheidebegründung nicht hervor.

Mit Schriftsatz vom 04.12.2023 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass gemäß § 2 Abs 2 der Verordnung zu § 34 und § 35 EStG, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430, bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % und mehr, der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 nicht anzuwenden sei. Die Beschwerdeführerin beantragte daher, den Freibetrag wegen eigener Behinderung von 25 % gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 in Höhe von 124 € und den Pauschbetrag nach VO über außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung durch Zucker in Höhe von 840 €, gesamt 954 € [gemeint: 964 €], anzurechnen.

Mit Vorhalt vom 04.12.2023 wurde der Beschwerdeführerin mit Fristsetzung bis 26.02.2024 aufgetragen, die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 23.02.2024 beantragte die Beschwerdeführerin die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis zum Erhalt der Bestätigung des Ausmaßes der Behinderung durch das Sozialministeriumservice und teilte mit, dass der Antrag und die Unterlagen von ihr am 21.02.2024 beim Sozialministeriumservice eingereicht worden seien.

Mit Vorlagebericht vom 16.07.2024 wurde von der Abgabenbehörde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss vom 25.07.2024 wurde die Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht aufgefordert bis 22.08.2024 dazu Stellung zu nehmen, dass das Bundesfinanzgericht vorläufig davon ausgehe, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) für das Streitjahr 2022 weniger als 25 % betrage und somit der beantragte jährliche Freibetrag von 124 € nicht zu gewähren sei, der beantragte Pauschbetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit in Höhe von 70 € pro Kalendermonat

– wie in der Beschwerdeentscheidung – nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sei und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 abzuweisen sei.

Mit Schriftsatz vom 06.08.2024 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass ein Antrag auf Feststellung des Grades der Behinderung durch Diabetes am 21.02.2024 beim Sozialministeriumservice eingereicht worden sei, eine bescheidmäßige Entscheidung durch das Sozialministeriumservice bis dahin nicht erfolgt sei. Aus einem beigelegten Schreiben des Sozialministeriumservice vom 02.07.2024 geht unter anderem hervor, dass gemäß dem eingeholten ärztlichen Sachverständigengutachten der festgestellte Gesamtgrad der Behinderung 30 % betrage und – sofern keine Einwendungen dagegen vorgebracht würden – in fünf bis sechs Wochen der entsprechende Bescheid übermittelt werde.

Am 22.08.2024 langte beim Bundesfinanzgericht ein von der Beschwerdeführerin übermittelter Bescheid des Sozialministeriumservice vom 08.08.2024 ein, demzufolge der Grad der Behinderung (GdB) 30 % betrage.

Mit Beschluss vom 23.08.2024 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert bis spätestens 12.09.2024 einen vor 2022 datierten, ärztlichen Befund dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln, in dem die Krankheit, aufgrund welcher der Pauschbetrag für Diätverpflegung in Höhe von 70 € pro Kalenderjahr [gemeint: Kalendermonat] (Zuckerkrankheit) und der jährliche Freibetrag von 124 € beantragt wurde, bereits diagnostiziert worden sei. Hingewiesen wurde, dass Freibeträge in Zusammenhang mit einer Behinderung nur dann für einen Zeitraum vor Erlassung des Bescheides, mit dem der Grad der Behinderung festgestellt wird, zu berücksichtigen seien, wenn sich aus der Bescheinigung des Sozialministeriumservice eindeutig ergebe, dass der festgestellte Grad der Behinderung bereits ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit bestanden habe. Der dem Bundesfinanzgericht übermittelte Bescheid des Sozialministeriumservice vom 08.08.2024, demzufolge der Grad der Behinderung 30 % betrage, weise keine rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung für das Jahr 2022 aus und könne somit ab Antragstellung (23.02.2024), frühestens für die Arbeitnehmerveranlagung 2024, als Nachweis dienen.

Am 17.09.2024 langte beim Bundesfinanzgericht eine Mitteilung des Sozialministeriumservice vom 28.08.2024 ein, derzufolge – aufgrund des Antrages der Beschwerdeführerin – bestätigt wird, dass der bei der Beschwerdeführerin festgestellte Grad der Behinderung von 30 % zumindest seit 1997 bestehe.

I. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Das Sozialministeriumservice hat mit Bescheid vom 08.08.2024 bei der Beschwerdeführerin einen Grad der Behinderung von 30 % festgestellt.

Der anlässlich des Antrages auf Ausstellung eines Behindertenpasses festgestellte Grad der Behinderung von 30 % besteht zumindest seit 1997.

Die Diätverpflegung steht ausschließlich im Zusammenhang mit Zuckerkrankheit.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen, dem Bescheid des Sozialministeriumservice vom 08.08.2024, der Mitteilung/Bestätigung des Sozialministeriumservice vom 28.08.2024 und einer telefonischen Auskunft des Sozialministeriumservice vom 19.09.2024.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 34 EStG 1988 lautet in der für das Streitjahr geltenden Fassung auszugsweise:

„(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 in der für das Streitjahr geltenden Fassung 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 [...], 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 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 Bestimmung ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % ein Freibetrag von Euro 124 [...].

[...]“

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die VO BGBl 303/1996, die idF BGBl II 430/2010 auszugsweise wie folgt lautet:

„§ 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 um eine pflegebedingte Geldleistung [...] oder um einen 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. [...]

(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.

[...]“

Zu den außergewöhnlichen Belastungen, die gemäß § 34 Abs 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts nach Abs 4 abgezogen werden können, zählen ua behinderungsbedingte Mehraufwendungen iSd § 35 Abs 1 EStG 1988. Das Ausmaß des Freibetrags bestimmt sich dabei nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw nach dem Grad der Behinderung (§ 35 Abs 2 und 3 EStG 1988). Nach § 35 Abs 2 EStG 1988 sind sowohl die Tatsache der Behinderung als auch das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw der Grad der Behinderung durch eine amtliche Bescheinigung (bzw elektronische Übermittlung iSd § 35 Abs 8 EStG 1988) der zuständigen Stelle nachzuweisen. Diese ist – abgesehen von im vorliegenden Fall nicht relevanten Ausnahmen – regelmäßig das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (nunmehr kurz: Sozialministeriumservice). Dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff BBG bzw durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen (vgl VwGH 11.11.2015, Ra 2014/11/0109). Die Abgabenbehörde hat ihrer Entscheidung die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung zu Grunde zu legen (vgl VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Die Feststellung einer Behinderung und ihres Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw des Grades der Behinderung, ist somit nicht von der Abgabenbehörde, sondern bindend vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen zu treffen. Der Gesetzgeber hat damit eine bindende Beweisregel geschaffen und 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. Die Bescheinigung des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen als gesetzlich ausdrücklich geforderter Nachweis kann durch die Vorlage von zB haus- oder fachärztlichen Bestätigungen, Privatgutachten oder Arztbriefen anlässlich eines stationären Krankenhausaufenthaltes nicht ersetzt werden.

Freibeträge in Zusammenhang mit einer Behinderung sind nur dann für einen Zeitraum vor Ausstellung des Behindertenpasses zu berücksichtigen, wenn sich aus der Bescheinigung des Sozialministeriumservice eindeutig ergibt, dass der festgestellte Grad der Behinderung bereits ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit bestanden hat.

Im vorliegenden Fall wurde vom Sozialministeriumservice im Bescheid vom 08.08.2024 nicht angeführt, dass die Voraussetzung für die rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung vorliegt. Die Mitteilung des Sozialministeriumservice vom 28.08.2024 bestätigt jedoch, dass der bei der Beschwerdeführerin festgestellte Grad der Behinderung von 30 % zumindest seit 1997 besteht.

Im Hinblick darauf, dass der bei der Beschwerdeführerin festgestellte Grad der Behinderung von 30 % zumindest seit 1997 besteht, sind im Streitjahr 2022 der beantragte Freibetrag für Behinderung in Höhe von 124 € jährlich und der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit in Höhe von 70 € pro Kalendermonat, somit insgesamt 964 € ($= 124 \text{ €} + 70 \text{ €} \times 12 \text{ Monate}$) als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

2.2. 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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der zitierten gesetzlichen Bestimmungen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 19. September 2024