

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. August 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

I.1. Verfahrensgang vor dem Finanzamt

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 vom 3.2.2023 machte der Beschwerdeführer, im folgenden der Bf., bei den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt (abzüglich erhaltener Ersätze oder Vergütungen) Krankheitskosten iHv EUR 1.134,29 Euro und Begräbniskosten iHv EUR 173,00 geltend und beantragte bei den außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung die Berücksichtigung der pauschalen Freibeträge für eine eigene Behinderung im Ausmaß von 40 % sowie von Diätverpflegungen für Galle, Magen und Zucker.

Der Aufforderung vom 31.5.2023 zur Vorlage des Gutachtens des Sozialministeriums ist der Bf. mit seinen Antworten vom 2.6.2023 bzw. 6.6.2023 nicht nachgekommen. Der Bf. legte allerdings Rechnungen/Belege für seine beantragten Krankheitskosten und die Begräbniskosten vor. Bei den Begräbniskosten handelt es sich um eine Grabgebühr. Die beantragten Krankheitskosten setzen sich wie folgt zusammen:

2022	Apotheke Rezept	458,85
2022	Apotheke VGW	44,85
2022	Apotheke Privat	165,24
28.10.2022	Fluad Tetra FSpr (Impfstoff)	39,95
05.09.2022	Thealoz AT (privat)	15,00
25.03.2022	Fußpflege	42,00
16.08.2022	Fußpflege	42,00
14.09.2022	Fußpflege	42,00
07.11.2022	Fußpflege	47,00
30.09.2022	Fußpflege	22,00
04.01.2022	Masseinlage Schuhe (2x)	78,00
17.01.2023	Kostenbeitrag Klinikaufenthalt	39,00
17.01.2023	Haushaltersparnis (3x)	- 15,69
28.06.2022	Zahnarzt	149,00
28.06.2022	Ersatz ÖGK	- 46,40
27.05.2022	Zahnarzt	84,00
27.05.2022	Ersatz ÖGK	- 31,44
		1.175,36

Im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 10.8.2023 wurden Krankheitskosten iHv EUR 815,01 ohne Selbstbehalt, ein Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv EUR 164,00 und Krankheitskosten vor Abzug des Selbstbehaltes iHv EUR 201,56 berücksichtigt.

Der Bf. brachte am 22.08.2023, eingelangt am 29.08.2023, eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 10.08.2023 ein und beantragte die Berücksichtigung der geltend gemachten Diätverpflegungen (Zucker, Galle, Magen). Der Beschwerde legte er eine Bestätigung des Hausarztes, Dr. ***2***, Arzt für Allgemeinmedizin, bei, wonach beim Bf. eine Diabetes mell. Erkrankung, ein Z. n. Gallenblasenentfernung und rez. Magenprobleme bestehen. Daraus ergebe sich, dass die Ernährung diesbezüglich angepasst werden müsse.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20.3.2024 wurde der Bf. nochmals aufgefordert, den Behindertenpass und das zugrundeliegende Gutachten des Sozialministeriumservice vorzulegen. In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens legte der Bf. am 1.4.2024 ein ärztliches Gutachten des Landesinvalidenamts für Oberösterreich vom ***3*** vor. Dieses weist einen Grad der Behinderung von 40% wegen eines rezidivierendem Cervicalsyndroms bei radikul. Symptomatik C VIII links auf. Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung ist dem Gutachten nicht zu entnehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.4.2024 wurden die Beschwerde hinsichtlich der beantragten Diätverpflegungen abgewiesen und gleichzeitig von den Krankheitskosten jene Aufwendungen abgezogen, die als privat veranlasst angesehen wurden. Der Rest der Krankheitskosten wurde aufgrund der bekannt gegebenen Behinderung als solche mit Selbstbehalt berücksichtigt.

In der als Vorlageantrag zu wertenden Beschwerde vom 29.4.2024 beantragte der Bf. die Überprüfung der Beschwerdeentscheidung im Hinblick auf seine 40%ige Behinderung und die Diätverpflegungen für Zucker, Galle und Magen.

I.2. Verfahrensgang vor dem BFG

Die Beschwerde wurde dem BFG am 13.11.2024 zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG kontaktierte das Sozialministeriumservice zur Frage, ob für den Bf. ein aktuelleres ärztliches Sachverständigengutachten als jenes aus dem Jahr 1991 erstellt wurde. Diese Frage wurde verneint.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. weist, wie sich aus dem ärztlichen Gutachten des Landesinvalidenamtes für Oberösterreich vom ***3*** ergibt, eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40% aufgrund Beschwerden in der Halswirbelsäule, genauer aufgrund eines rezidivierenden Cervicalsyndroms bei radikul. Symptomatik C VIII links, auf. Diese Gesundheitsschädigung wird als einziger Grund für die Minderung der Erwerbsfähigkeit angeführt und als dauerhaft eingestuft. Als Gesamtgrad der Behinderung wird eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40% vermerkt. Eintragungen zur Diätverpflegung finden sich im Gutachten nicht.

Seit dem Jahr 1991 wurde keine Neueinstufung der Minderung der Erwerbsfähigkeit des Bf. durchgeführt.

In seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 hat der Bf. die im Verfahrensgang dargestellten Krankheitskosten geltend gemacht, sowie darüber hinaus eine Grabgebühr iHv EUR 173,00 und neben dem Pauschalbetrag für eine 40%ige Behinderung nebeneinander die Pauschale für eine Diätverpflegung Zucker, Galle und Magen.

2. Beweiswürdigung

Der feststellte Sachverhalt ergibt sich aus den Akten und ist unstrittig. Die Feststellung, dass kein aktuelleres Gutachten als jenes aus dem Jahr 1991 vorliegt, ergibt sich aus der Antwort auf eine entsprechende Anfrage des BFG an das Sozialversicherungsservice.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtslage

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:

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.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Außergewöhnliche Belastungen (so auch Krankheitskosten) können im Allgemeinen nur nach Abzug eines nach den Einkommens- und Familienverhältnissen berechneten Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988) steuerlich berücksichtigt werden. Dieser Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht für bestimmte behinderungsbedingte Aufwendungen gem. § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemachte werden, eine Berücksichtigung ohne Selbstbehalt vor.

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

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit. Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40 % steht ein jährlicher Freibetrag von 164,00 Euro zu.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz und § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Diese Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz: VO) lautet auszugsweise:

§ 1 Abs. 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.

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

Nach Abs. 3 sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gem. § 2 Abs. 1 sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70,00 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51,00 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,00 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Nach § 4 dieser VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen; 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 Bescheides zu bescheinigen.

Zuständige Stelle ist im Beschwerdefall jetzt das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, im Jahr 1991 das Landesinvalidenamt für Oberösterreich.

3.1.2. Anwendung im konkreten Fall

a. Grabgebühr

Die Zahlung einer Grabgebühr ist nicht außergewöhnlich und stellt daher keine steuerlich zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung dar.

b. Krankheitskosten

b.1.

Bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, zu denen auch die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen zu zählen ist, tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl z.B. das hg Erkenntnis vom 28. Mai 1997, ZI 96/13/0110; VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120 , VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 9).

Begehrt eine Partei, wie im vorliegenden Fall, die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes aufgrund behinderungsbedingter Mehraufwendungen, muss darüber hinaus der ursächliche und unmittelbare Zusammenhang der Behandlungskosten mit der Behinderung, sohin die Zwangsläufigkeit der Behandlungskosten im Hinblick auf die Behinderung, zweifelsfrei nachgewiesen werden (vgl zB VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 28.5.1997, 96/13/0110; VwGH 26.9.2000, 99/13/0190).

b.2.

Die Feststellung der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) ist nicht von der Abgabenbehörde, sondern bindend von einer anderen Stelle zu treffen. Der Entscheidung der Abgabenbehörde ist dabei grundsätzlich die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung zugrunde zu legen (vgl VwGH 21.12.1999, 99/14/0262). Bescheinigungen, die vor dem Jahr 2005 ausgestellt wurden, sind solange weiter gültig, bis eine aktuellere Einstufung erfolgt (§ 124b Z 111 EStG 1988); die aktuellere Einstufung ersetzt dann sämtlichen früheren Feststellungen. Die Bestätigung eines praktischen Arztes ist nicht ausreichend.

Im Beschwerdefall sind daher vom Bundesfinanzgericht zur Frage nach der Art und dem Ausmaß der Behinderung bindend die Feststellungen des ärztlichen Gutachtens des Landesinvalidenamtes für Oberösterreich vom ***3*** zugrunde zu legen. Darin werden als

einzigste Gesundheitsschädigung die Beschwerden iZm Halswirbelsäule angeführt, die zu einer 40%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit führen.

Das hat zum einen zur Folge, dass mangels Feststellung in diesem Gutachten keine Pauschalbeträge für Diätverpflegung zustehen. Sehr wohl steht aber der vom Finanzamt ohnehin zuerkannte Freibetrag für die 40%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit iHv EUR 164,00 zu.

Zum anderen sind sämtliche geltend gemachten Krankheitsaufwendungen in zwei Richtungen zu untersuchen: Zum einen liegen Krankheitskosten nur vor, wenn sie mit einer Heilbehandlung bzw. –betreuung typischerweise verbunden sind. Keine zu einer außergewöhnlichen Belastung führende Krankheitskosten sind unter anderem Aufwendungen zur Vorbeugung einer Krankheit, wie zB. für prophylaktische Schutzimpfungen. Zum anderen sind Krankheitskosten daran zu messen, ob sie einen ursächlichen und unmittelbaren Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung, dem Halswirbelleiden, aufweisen. Denn nur wenn dieser Zusammenhang gegeben ist, sind sie als behinderungsbedingt angefallen zu betrachten und ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Andernfalls stellen sie Krankheitskosten dar, für die ein Selbstbehalt anzuwenden ist.

Des Weiteren gilt zu beachten, dass im Jahr 2022 nur solche außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen sind, die im Jahr 2022 bezahlt wurden.

b.3.

Der Kostenbeitrag für den Klinikaufenthalt abzüglich der Haushaltersparnis wurde erst im Jahr 2023 bezahlt und kann daher bereits aus diesem Grund steuerlich nicht im Jahr 2022 berücksichtigt werden.

Für sämtliche anderen geltend gemachten Krankheitskosten, die der Bf. geltend gemacht hat, wurde weder ein Nachweis erbracht noch glaubhaft gemacht, dass sie mit den festgestellten Halswirbelsäulenbeschwerden in Verbindung stehen. Sie sind daher als nicht behinderungsbedingt anzusehen. Darüberhinaus sind von den beantragten Krankheitskosten folgende Aufwendungen mangels Nachweises einer ärztlichen Verordnung nicht als medizinisch indizierte Krankheitskosten zu berücksichtigen, sondern als privat durch die Lebensführung veranlasst zu betrachten: die privat gekauften pflegenden Augentropfen (Thealoz AT), die privat angeschafften Medikamente in der Apotheke, die Fußpflege, die Schuheinlagen sowie der Influenza-Impfstoff.

Die restlichen Krankheitskosten in Höhe von EUR 658,60 sind als Krankheitskosten zu werten. Da aber der Selbstbehalt nicht überschritten wird, haben sie keine steuerlichen Auswirkungen.

Zusammenfassend sind nur der Freibetrag wegen einer 40%igen Behinderung iHv EUR 164,00 und Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von EUR 658,60 zu berücksichtigen. Steuerlich

wirksam werden die Krankheitskosten nicht, da der Selbstbehalt höher ist als dieser Betrag. Dieses Ergebnis ist bereits in der angefochtenen Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes abgebildet. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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 Beschwerdefall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 27. Februar 2025