

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. Jänner 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den 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

Frau A erzielte im Jahr 2022 Pensionseinkünfte.

Am 15.12.2023 langte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 von ***Frau A*** bei der belangten Behörde ein. Darin gab ***Frau A*** bekannt, dass mit dieser Erklärung die Beilage für außergewöhnliche Belastungen sowie die Beilage zur besonderen Berücksichtigung von Sonderausgaben abgegeben worden seien.

Tatsächlich reichte ***Frau A*** bereits am 23.5.2023 die Beilage für außergewöhnliche Belastungen betreffend das streitgegenständliche Jahr ein. Sie beantragte außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt betreffend Krankheitskosten iHv. € 3.854,07 sowie Begräbniskosten iHv. € 5.918,--, den Freibetrag für ihre 60 %ige Behinderung, den pauschalen Freibetrag

für die Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie, Aids sowie wegen Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit, und außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt betreffend Hilfsmittel und Heilbehandlungen iHv. € 700,--. Weiters gab sie an, dass sie das gesamte Jahr Pflegegeld bezogen habe.

Die belangte Behörde erließ am 5.1.2024 den Einkommensteuerbescheid 2022 ohne Berücksichtigung der von ***Frau A*** in der Beilage für außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten bzw. Freibeträge und setzte die Einkommensteuer iHv. - € 252,-- fest.

Fristgerecht brachte ***Frau A*** am 11.1.2024, bei der belangten Behörde am 12.1.2024 eingelangt, Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid ein, und wies darauf hin, dass sie körperlich beeinträchtigt sei und im Jahr 2022 Beerdigungskosten aufgrund des Todes ihres Sohnes tragen habe müssen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.2.2024 wurden Krankheitskosten iHv. € 4.554,07 berücksichtigt und die Einkommensteuer iHv. - € 2.165,-- festgesetzt.

Außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit dem Begräbnis wurden nicht berücksichtigt, da die Kosten niedriger gewesen seien als der für ***Frau A*** gültige Selbstbehalt. Der Freibetrag für Behinderung konnte laut Begründung der belangten Behörde nicht berücksichtigt werden, da ***Frau A*** ganzjährig Pflegegeld bzw. andere pflegebedingte Geldleistung bezogen habe.

Im am 14.3.2024 fristgerecht eingelangten Vorlageantrag führte ***Frau A*** aus, dass sie einen Behinderungsgrad von 60 % habe und eine Diabetiker- und Leberdiät einhalten müsse. Zudem habe sie im Jahr 2022 für die Begräbniskosten ihres Sohnes aufkommen müssen.

Die Beschwerde wurde am 28.5.2024 zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und von der belangten Behörde die teilweise Stattgabe im Sinne der Beschwerdeverentscheidung beantragt.

Frau A verstarb am tt.mm.2024.

Mit Vorhalt vom 25.2.2025 durch das Bundesfinanzgericht wurde der Erbe von ***Frau A*** aufgefordert, Unterlagen, die die Notwendigkeit der von ***Frau A*** einzuhaltenden Diäten belegen, vorzulegen. Dieser Aufforderung wurde nicht nachgekommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Frau A bezog im streitgegenständlichen Jahr Pensionseinkünfte.

Die steuerpflichtigen Bezüge sowie die sonstigen Bezüge beliefen sich auf € 56.364,28 (€ 47.743,82 + € 8.620,46). Die Sozialversicherungsbeiträge für sonstige Bezüge betrugen € 640,56.

Frau A spendete im streitgegenständlichen Jahr € 600,-- an die Caritas der Erzdiözese Wien.

Sie trug Kosten iHv. € 5.918,-- im Zusammenhang mit dem Begräbnis ihres verstorbenen Sohnes.

Frau A wies eine Behinderung im Ausmaß von 50% auf und es fielen in diesem Zusammenhang Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung iHv. € 4.554,07 an. Sie bezog das gesamte Jahr Pflegegeld.

Eine Diätverpflegung für eine Zucker- oder Leberkrankheit war im streitgegenständlichen Jahr nicht erforderlich.

Frau A verstarb am tt.mm.2024. ***Erbe*** wurde die Verlassenschaft zur Gänze eingewantwortet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich Art und Höhe der Einkünfte sowie der Sozialversicherungsbeiträge ergeben sich aus dem Lohnzettel für das Jahr 2022.

Die von ***Frau A*** im streitgegenständlichen Jahr getätigten Spendenbeträge wurden an die belangte Behörde elektronisch übermittelt und wurden dahingehend keine Einwendungen von ***Frau A*** bzw. ihrem Erben erhoben. Das Bundesfinanzgericht traf mangels anderer Hinweise die Feststellung betreffend die Spendenbeträge übereinstimmend mit dem der belangten Behörde übermittelten Daten.

Die von ***Frau A*** getragenen Begräbniskosten sowie die Kosten im Zusammenhang mit der eigenen Behinderung sind unstrittig und ergeben sich auch für das Bundesfinanzgericht keine entgegenstehenden Hinweise.

Das Ausmaß ihrer Behinderung basiert auf den der belangten Behörde übermittelten Daten des Bundessozialamtes Landesstelle Wien. Der Bezug des Pflegegeldes fußt auf den Angaben von ***Frau A*** in der Beilage L1ab für 2022.

Trotz Vorhaltes im Rahmen der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts wurden keine Unterlagen vorgelegt, die einen Bedarf von Diätverpflegung aufgrund einer Zucker- oder Leberkrankheit aufzeigen würden. Ebenso fehlt ein Hinweis auf eine Notwendigkeit einer Diätverpflegung in den der belangten Behörde elektronisch übermittelten Daten des Sozialministeriumservice. Der von ***Frau A*** vorgebrachte Bedarf an Diätverpflegung verließ somit nicht die

Behauptungsebene und konnte das Bundesfinanzgericht somit davon ausgehen, dass kein Bedarf an einer Krankendiät vorliegt.

Die Feststellungen vom Tod der ***Frau A*** und der Erbeneigenschaft von ***Erbe*** beruhen auf dem Einantwortungsbeschluss vom 7.1.2025 des Bezirksgerichts Floridsdorf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 34 Abs. 1 bis 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 103/2019 lauten 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

<i>von höchstens 7 300 Euro</i>	<i>6%.</i>
<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%.</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro ..</i>	<i>10%.</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

....

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

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).

...

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 idF BGBl. I Nr. 103/2019 lautet – auszugsweise - wie folgt:

„(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.

...

(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.“

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, heißt es – auszugsweise - wie folgt:

„Aufgrund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400 wird verordnet:

§ 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 (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) 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

-Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro

...

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

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

ad Begräbniskosten:

Voraussetzung für die Zuerkennung von außergewöhnlichen Belastungen ist, dass sämtliche Merkmale des § 34 kumulativ vorliegen (VwGH 5.6.2003, 99/15/0111).

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 18.02.1999, 98/15/0036; 28.11.2002, 2002/13/0077).

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich, soweit sie den nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben und vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu Grunde zu legen, sodass sich im Beschwerdefall ein maßgebliches Einkommen iHv. € 50.569,65 ergibt. Da das maßgebliche Einkommen € 36.400,-- übersteigt, ist bei der Berechnung des Selbstbehaltes ein Prozentsatz von 12 % anzuwenden, sodass im gegenständlichen Fall der Selbstbehalt € 6.068,36 beträgt.

Die beantragten Begräbniskosten iHv. € 5.918,-- überschreiten diesen Selbstbehalt iHv. € 6.068,36 nicht, sodass die Voraussetzung der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäß § 34 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllt ist.

Die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 erfolgte daher zu Recht.

ad Freibetrag für Diätverpflegung:

Nach der Literatur kann der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der oa. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen neben der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen. Das Erfordernis der Einhaltung einer

Diät (Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach) ist auf geeignete Weise nachzuweisen, z.B. durch eine ärztliche Bestätigung über Art und Beginn der Diät (Jakom/Peyerl EStG, 2024, § 35 Rz 23 mit weiteren Hinweisen). Dieser Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (VwGH 24.11.1999, 94/13/0255).

Im gegenständlichen Fall wurden trotz Vorhalts keine Unterlagen hierzu vorgelegt. Der Nachweis der Notwendigkeit einer Diätverpflegung ist damit nicht erbracht worden.

Dem Antrag von ***Frau A*** in diesem Streitpunkt war daher der Erfolg zu versagen.

ad Freibetrag für Behinderung:

Der von ***Frau A*** beantragte Freibetrag für ihre Behinderung im Ausmaß von 60% wurde von der belangten Behörde zu Recht nicht gewährt, da ***Frau A*** das gesamte Jahr 2022 Pflegegeld bezogen hat.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 führt jedoch der Bezug einer pflegbedingten Geldleistung zum Ausschluss eines Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

ad Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung

Im gegenständlichen Fall ist für ***Frau A*** im Jahr 2022 der Gesamtgrad der Behinderung mit 50% bescheinigt. Die von ***Frau A*** im Jahr 2022 getragenen Kosten im Zusammenhang mit ihrer Behinderung iHv. € 4.554,07 sind somit gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in diesem Ausmaß zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz bzw. der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. März 2025