

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch FP FerTax Steuerberatungs GmbH & Co KG, Graf-Starhemberg-Gasse 6 Tür 2, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. April 2025 im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO - im eingeschränkten Umfang - Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen 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

Aufgrund eines Pflichtveranlagungstatbestandes (zwei überschneidende Lohnzettel) und da der Beschwerdeführer trotz Erinnerung keine Erklärung abgegeben hatte, erfolgte die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2021 am 15. Dezember 2022 von Amts wegen.

Am 14. Jänner 2023 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde gegen diesen Einkommensteuerbescheid und beantragte die Berücksichtigung von Krankheitskosten in Höhe von EUR 3.561,46, des pauschalen Freibetrags einer Behinderung in Höhe von 25 % sowie des

Freibetrags für Zuckerdiät. Begründend brachte er vor, dass die Krankheitskosten bei der amtswegigen Veranlagung nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. März 2023 wurden die Krankheitskosten in Höhe von EUR 3.561,46 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt. Der pauschale Freibetrag für eine Behinderung von 25 % sowie der Freibetrag für Zuckerdiät wurden nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass weder das Vorliegen einer Behinderung noch die Notwendigkeit einer Diätverpflegung nachgewiesen worden wäre.

Am 4. April 2023 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit einem Ersuchen um Ergänzung vom 14. Juli 2023 wurde dem Beschwerdeführer vorgehalten, dass keine Bescheinigung des Sozialministeriumservice über das Vorliegen der Behinderung bzw der behinderungsbedingten Diätverpflegung vorliege und um Vorlage entsprechender Nachweise bis zum 25. August 2023 ersucht.

Mit Eingabe vom 11. September 2023 wurde um Verlängerung der Frist zur Beantwortung ersucht.

Am 7. Dezember 2023 versandte das Finanzamt ein Erinnerungsschreiben und setzte eine Nachfrist bis zum 21. Dezember 2023. Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte nicht.

Am 13. Mai 2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und vom Finanzamt beantragt, mangels Nachweises des Vorliegens einer Behinderung und mangels Nachweises der Notwendigkeit einer Diätverpflegung - über die Beschwerde wie in der Beschwerdeverentscheidung zu erkennen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 2. April 2025 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass beim Beschwerdeführer keine Behinderung bestehe und daher auch der Freibetrag nicht weiter geltend gemacht würde. Der Freibetrag aufgrund der Zuckerkrankheit stünde aber zu.

Der Beschwerdeführer legte erhobene Befunde und Arztbriefe aus dem Jahr 2021 vor. Es handelte sich dabei um die Unterlagen der Kontrolltermine vom 29. Jänner, 20. April und 29. Juni 2021 sowie die Laborbefunde vom 15. Jänner, 2. März und 20. April 2021. Aus diesen geht hervor, dass der Beschwerdeführer an Diabetes Mellitus Typ I leidet und Insulin erhält. Der Beschwerdeführer ergänzte, er sei seit seinem 9. Lebensjahr insulinpflichtig.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass aus Sicht der Behörde nichts gegen die Anerkennung des Freibetrages unter Berücksichtigung des steuerlichen Selbstbehaltes spreche.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer beantragte in der Beschwerde vom 14. Jänner 2023 die Anerkennung von EUR 3.561,46 als Krankheitskosten sowie des pauschalen Freibetrags bei einer Behinderung iHv 25% und des Freibetrages für Zuckerdiät.

In der mündlichen Verhandlung am 2. April 2025 schränkte er das Beschwerdebegehren dahingehend ein, dass der Freibetrag für eine Behinderung nicht mehr geltend gemacht wird, da keine (bescheinigte) Behinderung beim Beschwerdeführer vorliegt.

Es liegt keine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen iSd § 35 Abs 2 EStG 1988 vor.

Der Beschwerdeführer leidet seit seinem 9. Lebensjahr an Diabetes Mellitus Typ I und erhält Insulin. Dokumentiert wurde dies im Jahr 2021 durch Arztbriefe und Befunde der Kontrolltermine vom 29. Jänner, 20. April und 29. Juni 2021 sowie die Laborbefunde vom 15. Jänner, 2. März und 20. April 2021. Eine Diätverpflegung ist notwendig. Es erwachsen dem Beschwerdeführer Mehraufwendungen für diese Krankendiätverpflegung aufgrund seiner Zuckerkrankheit.

Weiters entstanden ihm im Jahr 2021 Krankheitskosten iHv EUR 3.561,46.

Der steuerliche Selbstbehalt beträgt für den Beschwerdeführer im Jahr 2021 EUR 3.570,32.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.8.05, 2001/13/0191). Es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.03, 98/13/0072) und er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (VwGH 11.6.91, 91/14/0052).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 2. April 2025 legte der Beschwerdeführer umfangreiche Unterlagen zu seiner Diabeteserkrankung vor. Auf Basis der vorgelegten Arztbriefe und Laborbefunde sowie den glaubwürdigen Aussagen des Beschwerdeführers ist das Vorliegen der Erkrankung sowie der Notwendigkeit einer Diätverpflegung eindeutig.

Keine Zweifel bestehen auch dahingehend, dass dem Beschwerdeführer im Jahr 2021 Krankheitskosten iHV EUR 3.561,46 erwachsen. Aufgrund des Alters des Beschwerdeführers, der 1955 geboren wurde und sich im 70. Lebensjahr befindet, der bestehenden Diabeteserkrankung sowie der Tatsache, dass auch die vorgelegten ärztlichen Unterlagen von Wahlärzten stammen, erscheinen die Aufwendungen auch ohne Vorlage einer detaillierten Aufstellung glaubwürdig. Die Krankheitskosten wurden auch vom Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach anerkannt.

Die Höhe des steuerlichen Selbstbehaltes ergibt sich eindeutig aus der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 9. März 2023 sowie der übereinstimmenden Berechnung durch das Bundesfinanzgericht.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1 Krankheitskosten

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn folgende im Gesetz aufgezählte Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

1. Die Aufwendungen müssen außergewöhnlich sein (§ 34 Abs 2 EStG 1988).
2. Sie müssen zwangsläufig sein (§ 34 Abs 3 EStG 1988).
3. Sie müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 4 EStG 1988).

§ 34 EStG 1988 räumt unter der Voraussetzung, dass sämtliche vom Gesetz geforderten Merkmale kumulativ vorliegen, einen Rechtsanspruch ein (VwGH 28.11.02, 2002/13/0077; VfGH 16.6.87, G 52/87, VwGH 5.6.03, 99/15/0111).

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077; VwGH 18.02.1999, 98/15/0036).

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

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.

Gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 34 Abs 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind gemäß § 34 Abs 5 EStG 1988 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 EStG 1988, anzusetzen.

Aufwendungen für Medikamente stellen im Regelfall außergewöhnliche Belastungen dar. Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (VwGH 21.9.56, 0349/56), sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109) bzw bei einer bestehenden Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 28.4.87, 85/14/0049). Die Ursache ist nicht zu prüfen. Krankheitskosten müssen mit einer Heilbehandlung bzw -betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109); es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen oder zu lindern bzw das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (VwGH 23.5.96, 95/15/0018; Jakom/Peyerl EStG¹⁷, 2024, § 34 Rz 90).

Die dem Beschwerdeführer im Jahr 2021 entstandenen Krankheitskosten iHv EUR 3.561,46 stellen eine außergewöhnliche Belastung dar und werden auch vom Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach anerkannt.

Aufgrund dessen, dass sie nicht mit einer Behinderung iSd § 35 EStG 1988 in Verbindung stehen, ist der steuerliche Selbstbehalt zu beachten. Dieser beträgt beim Beschwerdeführer im Jahr 2021 aufgrund der Höhe seines Einkommens 10%, somit EUR 3.570,32.

3.1.2 Freibetrag für Diätverpflegung aufgrund Zuckerkrankheit

§ 35 Abs 1 EStG 1988 sieht vor, dass wenn der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs 4 Z 1 von höchstens EUR 6.000,- jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

hat und weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ihm jeweils ein Freibetrag (Abs 3) zusteht.

Gemäß § 35 Abs 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages 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 Vorschriften für die 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.

Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs 3 EStG 1988), wenn dessen Einkünfte den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen, oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, hat.

Gemäß § 1 Abs 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß § 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids € 70 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Gemäß § 2 Abs 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die in § 2 der Verordnung genannten Pauschbeträge sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten abzuziehen. Das Erfordernis einer Einnahme von Diät (Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach) ist auf geeignete Weise nachzuweisen, zB durch eine ärztliche Bestätigung über Art und Beginn der Diät oder Eintragung im Behindertenpass. Auch bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25% können diese Pauschbeträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Anspruch genommen werden, in diesem Fall jedoch nur unter Ansatz des steuerlichen Selbstbehaltes (§ 2 Abs 2 VO; VwGH 28.5.86, 85/13/0119 Jakom/Peyerl EStG¹⁷, 2024, § 35 Rz 23).

Im beschwerdegegenständlichen Fall leidet der Beschwerdeführer an Diabetes Mellitus Typ 1 und ist auf die Therapie mit Insulin angewiesen. Unbestritten besteht dadurch die Notwendigkeit einer Diätverpflegung und entstanden ihm dadurch Mehraufwendungen. Gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind diese Mehraufwendungen ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit mit EUR 70,- pro Kalendermonat, sohin EUR 840,- jährlich zu berücksichtigen.

Da betreffend den Beschwerdeführer keine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen über eine 25% übersteigende Erwerbsminderung vorliegt, sind die Mehraufwendungen unter Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Die unter Punkt 3.1.1 angeführten Krankheitskosten iHv EUR 3.561,46 sowie der gemäß Punkt 3.1.2 zustehende Pauschbetrag wegen Zuckerkrankheit iHv EUR 840,- übersteigen den Selbstbehalt von EUR 3.570,32 um EUR 831,14.

Es war somit 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.

Gegenständlich liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Fragen des Vorliegens von Krankheitskosten in der beantragten Höhe sowie des Vorliegens der Erkrankung für den Pauschbetrag wegen Zuckerkrankheit waren im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu lösen. In seinen rechtlichen Ausführungen folgt das Erkenntnis der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 3. April 2025