

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Dr. Bf, Adr, gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22.08.2013 und vom 13.06.2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) machte in den Erklärungen zur Durchführung der ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Jahre 2007 bis 2010 den Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG sowie den Pauschbetrag für Diätverpflegung und zusätzliche Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung des Selbstbehaltes sowie in den Jahren 2007, 2008 und 2010 die an ihren Ehegatten für die Erstellung der Arbeitnehmererklärung bezahlten Kosten iHv je € 100 als Steuerberatungskosten geltend. Die Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 wurde mit Bescheiden vom 8.10.2008, vom 26.8.2009 und vom 8.3.2013 erklärungsgemäß festgesetzt.

Die Veranlagung für das Jahr 2010 erfolgte mit Bescheid vom 16.1.2012 ohne Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages; die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurden iHv € 1.876,20 unter Anrechnung eines Selbstbehaltes anerkannt.

Mit Bescheid vom 13.6.2013 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, in welchem auf Grund der von der Bf. vorgelegten Unterlagen zusätzliche Aufwendungen für Wandelanleihen iHv € 2.865,90 sowie Aufwendungen für Wohnraumschaffung iHv € 437,84 als Sonderausgaben anerkannt wurden. Nicht anerkannt wurden die an den Ehegatten bezahlten "Steuerberatungskosten". Die außergewöhnlichen Belastungen wurden im Ausmaß der nachgewiesenen Aufwendungen auf einen Betrag von € 792,88 gekürzt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 brachte die Bf. rechtzeitig eine Beschwerde ein und beantragte die Anerkennung des pauschalen Freibetrages wegen Diätverpflegung, da das Bundessozialamt im Erhebungsbogen bestätigt habe, dass sie seit 1998 Diabetikerin sei. Außerdem habe sie die diesbezügliche Bescheinigung ihres Hausarztes schon mehrmals dem Finanzamt vorgelegt. Weiters beantragte sie die Berücksichtigung von Fahrtkosten iHv € 183,30 anlässlich der Nachbehandlung iZm einer Fußoperation im Meidlinger Unfallkrankenhaus. Die Fahrten seien mit dem Firmen-PKW der GmbH, für dessen private Nutzung ihr Ehegatte an die Firma € 1.800 im Jahr zahle, unternommen worden. Sie habe für diese Fahrten ihrem Ehegatten das amtliche Kilometergeld ersetzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.8.2013 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 13.6.2013 insoweit geändert, als die außergewöhnlichen Belastungen mit einem Betrag von € 1.632,88 anerkannt wurden. Die Änderung blieb jedoch ohne steuerliche Auswirkung, da die berücksichtigten Aufwendungen den Selbstbehalt nicht übersteigen.

Ebenfalls mit Bescheiden vom 22.8.2013 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und im Zuge der Wiederaufnahme neue Sachbescheide erlassen. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde gem. § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuer neu festgesetzt. Nicht anerkannt wurden die geltend gemachten Steuerberatungskosten sowie der Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988. Weiters wurde hinsichtlich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung - abweichend gegenüber den Erstbescheiden - ein Selbstbehalt berücksichtigt.

Begründend wurde - zusammenfassend - ausgeführt, dass die Zahlungen an den Ehegatten keine Sonderausgaben darstellten, da dieser kein berufsmäßiger Parteienvertreter sei.

Die beantragten Fahrtkosten könne allenfalls der Ehegatte der Bf. geltend machen, da er die entsprechenden Aufwendungen zu tragen gehabt hätte. Zahlungen an den Ehegatten dafür, dass dieser die Bf. ins Krankenhaus gebracht habe, seien weder außergewöhnlich noch zwangsläufig erwachsen.

Da der Freibetrag für die eigene Behinderung erst ab einem Grad der Behinderung von mindestens 25% zustehe, und auf Grund von Erhebungen iZm der

Arbeitnehmerveranlagung 2010 hervorgekommen sei, dass vom Bundessozialamt ein Behinderungsgrad von 20% bescheinigt worden sei und die bescheinigte Behinderung im Ausmaß von 70% erst ab dem Jahr 2011 anwendbar sei, habe der Freibetrag nicht berücksichtigt werden können. Die Krankendiätverpflegungsaufwendungen seien als außergewöhnliche Belastung unter Abzug eines Selbstbehaltes anerkannt worden.

Mit Eingabe vom 18.9.2013 brachte die Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008 und 2009 vom 22.8.2013 eine Beschwerde bzw. gegen die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2010 einen Vorlageantrag ein.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass das Finanzamt offenbar die Taubheit am rechten Ohr und die Schwerhörigkeit am linken Ohr nicht zur Kenntnis nehmen wolle, obwohl sie diese durch Belege des Krankenhauses Lainz bzw. Hietzing nachgewiesen habe. Es scheine so, dass gegenüber dem Finanzamt jemand keinen Hördefekt habe, der das nicht dem Bundessozialamt gemeldet habe. Es könne nicht Aufgabe eines Finanzamtes sein, ein Untersuchungsergebnis eines Krankenhauses nicht zur Kenntnis zu nehmen. Laut Bundessozialamt betrage der Grad der Behinderung durch Schwerhörigkeit 50%.

Zur Frage des Diabetes lege sie die Beurteilung des Bundessozialamtes bei, in der der GdB mit 30% angegeben sei. Sie beantrage daher, den Selbstbehalt auf Grund der nachgewiesenen Behinderung in den Steuerbescheiden 2007 bis 2010 aufzuheben.

Zu den beantragten Fahrtkosten brachte die Bf. vor, dass die Argumentation des Finanzamtes falsch sei. Es gelte das Verursacherprinzip. Da die Nachbehandlung bei ihr erforderlich gewesen sei, hätte ihr Ehegatte diese Aufwendungen nicht geltend machen können. Nach der Sichtweise des Finanzamtes hätte sie den Krankentransportdienst in Anspruch nehmen sollen, was volkswirtschaftlich betrachtet, dumm wäre, wenn ohnehin der Firmenwagen vor dem Haus stehe. Sie beantrage daher die Berücksichtigung der Transportkosten von und zur Ambulanz des Meidlinger Unfallkrankenhauses.

Den Antrag auf Berücksichtigung der geltend gemachten Steuerberatungskosten ziehe sie zurück.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Dem Erkenntnis wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bf. leidet an Schwerhörigkeit beidseits sowie an Diabetes mellitus Typ II.

Laut ärztlichem Sachverständigengutachten (Bundessozialamt, Landesstelle Wien) vom 23.1.2012 beträgt der Gesamtgrad der Behinderung der Bf. 70 v. H. Der Gesamtgrad der Behinderung liegt diesem Gutachten folgend seit 2011 vor. Eine rückwirkende Bestätigung des Gesamtgrades der Behinderung über den angeführten Zeitraum hinaus ist lt. ausstellender Behörde nicht möglich. Weiters wird in diesem Gutachten festgestellt, dass die Zuckerkrankheit der Bf. einen Grad der Behinderung von mindestens 20% ab 1998 bedingt.

Ein Behindertenpass wurde am 22.2.2012 (70% Behinderung) ausgestellt.

Rechtslage:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein.*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*

Gemäß Abs. 4 leg.cit. beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einem vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß Abs. 6 leg.cit. idF vor dem BudBG 2011 können u.a. folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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.

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. II Nr. 303/1996) die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 VO sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit € 70 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Gemäß Abs. 2 VO 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 zu berücksichtigen.

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

Gem. § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, und der keine

pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs.3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes zu bescheinigen.

Die steuerliche Behandlung von Mehraufwendungen, die ein Steuerpflichtiger infolge einer eigenen körperlichen oder geistigen Behinderung hat, ist im § 35 EStG geregelt, wobei die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit durch eine amtliche Bestätigung der für diese Feststellungen zuständigen Stelle (zB Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen [nunmehr: Sozialministeriumservice]) nachzuweisen ist.

Eine solche Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 Z 2 EStG wurde von der Bf. auch vorgelegt (Ärztliches Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom 23.1.2012).

In diesem Gutachten wurde klar und unmissverständlich ein Gesamtgrad der Behinderung von 70% bescheinigt. Der festgestellte Grad der Behinderung beruht auf Schwerhörigkeit beidseits (50%), Zustand nach Amputation im Bereich des 1. Mittelfußköpfchens (40%) und auf Diabetes mellitus Typ II(30%).

Ebenfalls klar und unmissverständlich wurde das Vorliegen dieser Behinderung seit 2011 bescheinigt. Zusätzlich wurde ausgeführt, dass eine rückwirkende Bestätigung über den angeführten Zeitraum hinaus nicht möglich ist.

Wenn nun die Bf. in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag ausführt, dass ihre Taubheit bzw. Schwerhörigkeit durch Belege des Krankenhauses Lainz nachgewiesen sei, ist ihr entgegenzuhalten, dass der gesetzlichen Bestimmung des § 35 Abs. 2 Z 2 EStG folgend zwingend eine amtliche Bescheinigung des Bundessozialamtes Voraussetzung zur Anerkennung des Grades der Behinderung ist.

Unzweifelhaft wurde im genannten Gutachten auf Grund der angeführten Funktionseinschränkungen ein Gesamtgrad der Behinderung von 70% erst ab **2011** bescheinigt. Für die Jahre ab 1998 ist ein Behinderungsgrad von 20% nachgewiesen.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass der beantragte Freibetrag wegen eigener Behinderung, der bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25% gewährt wird, für die Jahre 2007 bis 2010 nicht berücksichtigt werden kann, ist daher zutreffend.

Insoweit die Bf. den Pauschbetrag wegen Diätverpflegung begehrt und vermeint, das Bundessozialamt habe den Grad der Behinderung auf Grund von Diabetes mit 30% beurteilt, ist ihr entgegenzuhalten, dass die diesbezügliche Einschätzung dieser Funktionsbeeinträchtigung das Ergebnis der Beurteilung vom 23.1.2012 darstellt und das Gutachten eine eindeutige Feststellung dahingehend enthält, dass die Zuckerkrankheit der Bf. einen Grad der Behinderung von mindestens **20%** (bereits ab 1998) bedingt. Für

die verfahrensgegenständlichen Jahre 2007 bis 2010 wurde daher für dieses Leiden (lediglich) eine 20%-ige Erwerbsminderung bescheinigt.

Die Gewährung des pauschalen Freibetrages nach § 1 Abs. 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen setzt jedoch einen Grad der Behinderung von mindestens 25% voraus. Beträgt der Behinderungsgrad weniger als 25%, sind die angeführten Beträge nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Daran vermag auch die im Akt erliegende Bestätigung Dris. B vom 7.5.2008, derzufolge die Bf. seit über 10 Jahren an Diabetes mellitus Typ II leidet und eine Therapie mit Diät notwendig ist, nichts zu ändern. Eine zweifellos bestehende Zuckerkrankheit ohne einen festgestellten Grad der Behinderung rechtfertigt nicht die Gewährung des Pauschbetrages wegen Diätverpflegung.

Die Mehraufwendungen sind demnach in den Streitjahren mangels einer nachgewiesenen mindestens 25%-igen Erwerbsminderung nur unter Berücksichtigung eines sogenannten Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Fahrtkosten:

Die Bf. beantragte für das Jahr 2010 Fahrtkosten iHv € 183,30 anlässlich der Nachbehandlung sowie ambulanter Kontrollen iZm einer Fußoperation im Meidlinger Unfallkrankenhaus.

Auf Grund des Vorbringens der Bf. sieht es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die Bf. von ihrem Ehegatten mit dem PKW zu den jeweiligen Terminen in das UKH chauffiert wurde und die Aufwendungen in Höhe des amtlichen Kilometergeldes ersetzt hat.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der geltend gemachte Kosten mit der Begründung, dass die Zahlungen an den Ehegatten weder außergewöhnlich noch zwangsläufig erwachsen seien. Dem ist entgegenzuhalten, dass bei Vorliegen einer Krankheit auch die Fahrtkosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital zu den abzugsfähigen Krankheitskosten gehören (vgl. *Doralt*, Kommentar zum EStG, 17. Lieferung, § 34, Tz 78, Stichwort Krankheitskosten; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 14. Lieferung, § 34, Anm 78, Stichwort Krankheitskosten). Fahrtkosten anlässlich der Konsultation von Ärzten und dem Aufsuchen von Spitälern etc. sind daher regelmäßig zwangsläufig und deshalb als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Die mit dem amtlichen Kilometergeld geschätzten Fahrtkosten für Fahrten zu ärztlichen Nachbehandlungen und ambulanten Kontrollen sind daher im geltend gemachten Ausmaß (inklusive des beantragten Zuschlages für die mitbeförderte Person) anzuerkennen.

Zusätzlich zu den bereits vom Finanzamt anerkannten Aufwendungen iHv € 792,88 (€ 438,00 Zahnarzt, € 95,00 "Verbandschuhe hoch" € 148,40 Rezeptgebühren und € 111,48 Kostenbeiträge) sind daher € 840,00 an Mehraufwendungen wegen Diätverpflegung und € 183,30 an Fahrtkosten, insgesamt somit € 1.816,18 als außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen.

Da jedoch die Krankheitskosten in der anerkannten Höhe unter dem Selbstbehalt liegen, blieben sie steuerlich ohne Auswirkung.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da sich das Erfordernis des Vorliegens einer amtlichen Bescheinigung betreffend die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, bereits aus dem Gesetz ergibt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. Oktober 2015