

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27.11.2009 betreffend Einkommensteuer 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 21.12.2009 werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Nach der Aktenlage überprüfte das Finanzamt im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 das Vorliegen der Voraussetzungen des bereits seit dem Jahr 2003 jährlich als außergewöhnliche Belastung gewährten pauschalen Freibetrages für eine Krankendiätverpflegung wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Erkrankung in Höhe von Euro 42 monatlich (jährlich Euro 504) gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung zu den §§ 34 und 35 EStG 1988, BGBl 1996/303. Hiezu verfasste das Finanzamt einen Aktenvermerk mit dem Inhalt, dass laut Telefonat am 27.11.2009 mit der Beschwerdeführerin die Magendiät irrtümlich vom Ehegatten beantragt und falsch eingetragen worden sei. Die Beschwerdeführerin benötige keine Diät, daher werde 2008 nicht anerkannt. Die Vorjahre 2003-2007 seien gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und berichtigt worden.

Das Finanzamt erließ daraufhin den Einkommensteuerbescheid 2008 ohne den Freibetrag für die beantragte Krankendiätverpflegung zu berücksichtigen und verwies in der Begründung hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung auf die diesbezügliche telefonische Besprechung. Weiters erließ das Finanzamt Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO über die Jahre 2003 bis einschließlich 2007 und verwies begründend auf Tatsachen und Beweismittel, die neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit

dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gleichzeitig wurden für die durch die Wiederaufnahme der Verfahren betroffenen Jahre neue Einkommensteuerbescheide ohne die Berücksichtigung des Freibetrages für die Krankendiätverpflegung erlassen. In den dazugehörigen Begründungen wird ausgeführt, dass der zu Unrecht beantragte Pauschbetrag für die Magendiät rückzufordern gewesen wäre, da die Beschwerdeführerin laut eigenen Angaben keine Diät einhalten müsste.

In der daraufhin gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhobenen Beschwerde wendet die Beschwerdeführerin ein, dass sie tatsächlich einmal an ihrer Arbeitsstelle angerufen und befragt worden sei, ob sie eine Magendiät einhalten würde. Dies sei von ihr wahrheitsgemäß verneint worden, da sie nicht eine Magendiät, sondern eine Diät bei arteriellem Hypertonus (salzarme Diät bei Bluthochdruck) einhalten müsse. Bei der Eingabe der Daten zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 auf finanzonline bestehe im Formulareil „Außergewöhnliche Belastung bei Behinderung“ nur die Möglichkeit, den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung durch Ankreuzen eines Menüpunktes „Magenkrankheit oder andere innere Erkrankung“ zu beanspruchen. Die bei ihr vorhandene Erkrankung „arterieller Hypertonus“ falle auch in keine andere der auf der Webseite angebotenen Wahlmöglichkeiten und sei von ihr daher dem Punkt „andere innere Erkrankungen“ zugeordnet worden. Somit dürfe sie jene Fakten zusammenfassen, die — nach ihrer Auffassung — die Geltendmachung des pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung bei ihrer Erkrankung rechtfertigen würden:

1. Bereits wesentlich vor dem Jahr 2003 (erster beeinspruchter Einkommensteuerbescheid) sei bei ihr ein arterieller Hypertonus (Bluthochdruck) diagnostiziert worden. Die Krankheit bestehe bis zum heutigen Tag, als Nachweis verweise sei auf die entsprechenden ärztlichen Befunde (siehe Beilage).
2. Seit der Erstdiagnose seien durch den behandelnden Arzt einerseits entsprechende Medikamente verordnet, andererseits auch eine konsequente salzbeschränkte Diät verordnet worden. Die salzfreie (bzw. natriumarme) Ernährung sei ein wesentlicher, medizinisch anerkannter Teil der Therapie jeder Herz—Kreislauferkrankung und sei somit eine taugliche Maßnahme zur Linderung der Krankheit.
3. Durch die Krankheit bzw. die dadurch notwendige Diät komme es zu erheblichen Mehrkosten für die tägliche Ernährung, da ein Großteil der heute marktüblichen Produkte (Natrium-)Salz enthalten würde. Diesbezüglich dürfe sie auf die Ermittlung des Verbraucherpreisindex (Statistik Austria, Warenkorb 2005) verweisen, wo in der Warengruppe „Nahrungsmittel“ etwa die (gewichtete) Hälfte der Warenkorbhinhalte als erheblich natriumbelastet anzusehen seien. Alle diese Nahrungsmittel (wie etwa Brot, Fleischwaren, verarbeiteter Fisch, Käse, Gemüsegerichte, etc.) aus dem Lebensmittelhandel müssten von ihr durch teurere Diätprodukte (Bezug von „Bioprodukten“, in Reformhäusern, etc.) ersetzt werden.
4. Die tatsächliche Höhe der anfallenden Mehrkosten könne von ihr nicht mit zumutbarem Aufwand ermittelt werden, da hierfür Rechnungen für jeden Lebensmittelkauf, gewichtet

nach dem stattgefundenen Verbrauch, mit den Preisen für salzbelastete Lebensmittel verglichen werden müsste. Somit werde der Pauschalbetrag für Krankendiätverpflegung namentlich für „Andere vom Arzt verordnete Diäten wegen innerer Krankheiten (Magen, Herz)" in Höhe von derzeit 42,- Euro beansprucht.

Zu der in den neuen Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer 2003 – 2007 nach Wiederaufnahme der Verfahren angeführten Begründung (*„Da Sie laut eigenen Angaben keine Diät einhalten müssen, war der zu Unrecht beantragte Pauschbetrag für die Magendiät rückzufordern."*) argumentierte die Beschwerdeführerin sinngemäß gleich wie gegen den Einkommensteuerbescheid 2008.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin die Beschwerdeführerin, eine Bestätigung des Bundessozialamtes (bzw. den Behindertenpass mit Zusatzeintragung) vorzulegen, aus der hervorgehe, dass eine Diät notwendig sei und ab wann dies zutreffen würde. Der Mehraufwand für eine Diät könne als außergewöhnliche Belastung nur anerkannt werden, wenn die Notwendigkeit der Diät vom Bundessozialamt bestätigt werden würde. Eine Bestätigung des Haus- oder Facharztes würde nicht ausreichen.

Nachdem die Beschwerdeführerin dieser Aufforderung, nicht nachgekommen ist, wies das Finanzamt die Beschwerden mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

In den dagegen erhobenen Vorlageanträgen bringt die Beschwerdeführerin vor, dass eine Zusatzeintragung in den Behindertenpass *„Gesundheitsschädigung gem. § 2 Absatz 1 dritter Teilstrich VO 303/1996 liegt vor"* laut telefonischer Auskunft beim Bundessozialamt jedoch nur dann möglich sei, wenn der Anteil der Behinderung wegen der Diät erforderlichen Leidens mindestens 25% betragen würde. Da in ihrem Fall der Anteil der Behinderung 20% betragen würde, hätte ein derartiger formeller Nachweis nicht erbracht werden können. Das Verlangen des Finanzamtes nach einer bestimmten formellen Art des Nachweises stehe in klarem Widerspruch zu den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 839h, erster Absatz, wonach der Nachweis durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) erfolgen kann (siehe Rz 839d).

Durch die Beilage des ärztlichen Befundes bereits in der ursprünglichen Berufung habe sie somit die Notwendigkeit im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien 2002 hinlänglich nachgewiesen. Der zweite Absatz der Rz 839h referenziere auf die Abzugsfähigkeit eines Selbstbehaltes:

„Liegt bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) eine mindestens 25-prozentige Behinderung vor und beträgt davon der Anteil der Behinderung wegen der Diät erfordernden Leidens mindestens 20% im Sinne der Einschätzungsverordnung oder der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung entsprechend Rz 839d), entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988. Bei anderen Mehrfachbehinderungen ist eine Berücksichtigung von Freibeträgen bzw. Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts

nur dann möglich, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25% beträgt. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.“

Der Anteil der Behinderung durch den arteriellen Hypertonus betrage, nachgewiesen durch das für das Bundessozialamt erstellte Sachverständigengutachten, 20 von 100. Somit erachte sie auch diese Auflage für Rz 839h als erfüllt.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und ergänzte im Vorlagebericht, dass die Notwendigkeit einer Diät vom Bundessozialamt nicht bestätigt, sondern laut Angabe der Beschwerdeführerin sogar abgelehnt worden sei. Selbst vom Facharzt werde keine Diät verordnet, sondern nur eine salzbeschränkte Ernährung empfohlen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, in der hier maßgebenden Fassung lautet auszugsweise:

"Auf Grund 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 Belastung 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

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit: 42 Euro

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

Aus dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes vom 12.10.2000 geht hervor, dass aus der ersten Gesundheitsschädigung, einer degenerativen Wirbelsäulenveränderung (1 Stufe über dem unteren Richtsatzwert), ein Grad der Behinderung von 50 v.H. und aus der zweiten Gesundheitsschädigung, einem arteriellen Hypertonus (unterer Richtsatzwert), eine Grad der Behinderung von 20 v.H.

resultiert. Die im Zusammenwirken der oben angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung beträgt sechzig vom Hundert (60 v.H.), weil der Grad der Behinderung der Gesundheitsschädigung 1 durch den Grad der Behinderung der Gesundheitsschädigung 2 um 1 Stufe angehoben wird. Die im Jahr 2002 erfolgte Nachuntersuchung, basierend auf dem im Vorlageantrag angesprochenen Sachverständigengutachten vom 9.9.2002, hat laut Schreiben des Bundessozialamtes vom 18.9.2002 betreffend den Grad der Behinderung der Beschwerdeführerin keine Änderung ergeben. Auch bezüglich der hier relevanten Gesundheitsschädigung 2 (arterieller Hypertonus) wurde der untere Richtsatzwert in Höhe von 20 von 100 aufgrund der klinisch gut eingestellten Blutdruckwerte bestätigt.

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Diätverpflegung kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG11 § 35 Rz. 42). Im gegenständlichen Fall wurde die Notwendigkeit zur Einhaltung einer salzbeschränkten Ernährung durch die ärztlichen Befunde vom 24.5.2002 und 9.5.2008 bescheinigt.

Wie bereits ausgeführt, liegt nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Weiters bestimmt § 2 Abs. 2 dieser Verordnung, dass 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 sind. Nachdem das Bundessozialamt mit Bescheid vom 12.10.2000 festgestellt hat, dass die Gesundheitsschädigung der arteriellen Hypertonie bei der Beschwerdeführerin einem Grad der Behinderung von 20 v.H. entspricht, ist leicht nachvollziehbar, dass der beantragte Pauschbetrag für Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden kann.

Da gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ein Freibetrag wegen einer Diätverpflegung nur nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen ist, bedurfte es diesbezüglich keiner Beurteilung der Frage, ob, so wie vom Finanzamt angezweifelt, die im ärztlichen Befund vom 9.5.2008 empfohlene salzbeschränkte Ernährung einer Krankendiätverpflegung im Sinne der oben genannten Verordnung gleichkommt.

Die Berücksichtigung der geltend gemachten pauschalen Mehraufwendungen in der Höhe von € 504 nach Abzug des Selbstbehaltes führt jedoch zu keiner steuerlichen Auswirkung, da der sich gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ergebende Selbstbehalt in allen Jahren nicht überstiegen wird.

Zu der von der Beschwerdeführerin vertretenen auf die Lohnsteuerrichtlinien zurückzuführenden Ansicht, bei einer 25%igen Behinderung reiche es für die

Berücksichtigung der Pauschbeträge nach der oben genannten Verordnung für eine Krankendiätverpflegung aus, wenn der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens lediglich 20% betrage, ist auf das im Artikel 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip zu verweisen, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Die Lohnsteuerrichtlinien sind kein Gesetz und auch keine Verordnung, sondern stellen lediglich einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin findet, wie bereits oben dargestellt, in den einschlägigen Bestimmungen des EStG 1988 und in der dazu erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen keine Deckung.

Ergänzend wird auf die in der Entscheidung des UFS vom 16.3.2011, RV/0263-G/10, hiezu vertretene Ansicht verwiesen, wonach eine derartige Vorgangsweise zu einer ungleichmäßigen Behandlung von Abgabepflichtigen führen würde. Beträgt der Grad der Behinderung eines Steuerpflichtigen ausschließlich wegen eines eine Diät erfordernden Leidens 20%, so sind die Pauschbeträge für die Diätverpflegung nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Bei einem anderen Steuerpflichtigen, dem zusätzlich eine damit nicht zusammenhängende Behinderung von mindestens 25 % bescheinigt wurde, würde bei einem eine Krankendiätverpflegung bedingenden Leiden bereits ein Grad der Behinderung von 20% für die Berücksichtigung der Pauschbeträge nach § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ohne Einschränkungen durch den Selbstbehalt genügen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Konkrete Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung sind weder in der gegenständlichen Beschwerde vorgebracht worden noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hervorgekommen. Die Lösung der Rechtsfrage war durch eine klare Rechtslage vorgegeben.

Graz, am 18. Jänner 2016