

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Str, Ort, über die Beschwerde vom 28.01.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC StNr, vom 12. Jänner 2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen 2015 wird mit € 28.279,84 festgesetzt. Die Einkommensteuer 2015 wird mit € 1.340,00 (Gutschrift) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verwaltungsgeschehen:

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) **beantragte** im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung 2015** neben Sonderausgaben und vom Dienstgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten folgende außergewöhnliche Belastungen:

-) Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von € 4.728,94
-) Freibetrag für eigene Behinderung im Ausmaß von 30 % und
-) einen pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit

Im **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) vom 12.1.2017** berücksichtigte das Finanzamt an außergewöhnlichen Belastungen die Krankheitskosten (mit Selbstbehalt) nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988 iHv € 3.526,78 als außergewöhnliche Belastungen, gewährte jedoch die beantragten Freibeträge für außergewöhnliche Belastungen für Behinderte gemäß § 35 EStG 1988 nicht .

In der Bescheidbegründung wird dazu angegeben, dass für die beantragten Freibeträge aufgrund einer 30%igen Behinderung sowie für eine Krankendiätverpflegung keine Nachweise vorliegen würden. Für den Veranlagungszeitraum 2015 liege nach elektronischer Übermittlung eine Bescheinigung über einen Behinderungsgrad im Ausmaß von 10 % vor, erst ab 1.8.2016 sei vom Bundessozialamt eine Behinderung im Ausmaß von 30 % festgestellt worden. Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 gelte ein Steuerpflichtiger erst dann als behindert, wenn der Grad der Behinderung mindestens 25 % betrage.

In der **Beschwerde vom 28.1.2017** begehrte der Bf. die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv € 75,00 sowie für Diätverpflegung iHv € 612,00. Er begründete dies damit, dass er vom Finanzamt nicht darauf aufmerksam gemacht worden sei, dass keine Freibeträge mehr zustehen. Er habe im Jahr 2016 umgehend eine Untersuchung beantragt und das Sozialministerium habe dazu am 22.6.2016 und 1.8.2016 entsprechende Bescheide und Gutachten erlassen.

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 21.2.2017** wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Nach Darlegung der maßgeblichen Gesetzesgrundlagen verwies das Finanzamt auf das Erfordernis einer amtlichen Bescheinigung der dafür vorgesehenen Stellen. Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen könne in besonderen Ausnahmefällen und bei Vorliegen entsprechender Befunde zwar feststellen, dass ein gewisser Grad der Behinderung schon ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit vorliege. Enthalte die Bescheinigung aber keinen Hinweis auf den Zeitpunkt des Entstehens der Behinderung, stünden die Freibeträge erst ab Ausstellung der Bestätigung zu. Im gegenständlichen Fall liege eine Bestätigung für einen Behinderungsgrad von 30 % erst ab 1.8.2016 vor, für das Jahr 2015 sei eine Meldung über eine Behinderung im Ausmaß von 10 % eingespeist.

Im **Vorlageantrag vom 16.3.2017** brachte der Bf. vor, dass für die Gallen- und Leberkrankheit eine schriftliche Bestätigung aus dem Jahr 1988 mit einem Behinderungsgrad von 70 % vorliege, auf die er vertraut habe. Bei der Untersuchung aus dem Jahr 2009 (in der die Behinderung mit 10 % festgesetzt worden sei) seien nur die körperlichen Zustände ermittelt und die Gallen- und Leberschäden keiner Untersuchung unterzogen worden. Anlässlich der sofort veranlassten neuen Untersuchung auf Galle, Leber im Jahr 2016 habe ihn das Sozialamt auf 30 % eingestuft.

Mit **Vorlagebericht vom 9. Juni 2017** legte das Finanzamt die Beschwerde einschließlich Bescheid, Beschwerdevorentscheidung, Vorlageantrag und den nachstehenden Unterlagen vor.

1. **Bescheinigung** der Landeshauptstadt X (als Gesundheitsamt) vom 13. 12. **1988**, in der vom Amtsarzt eine Erwerbsminderung von **70 %** wegen des Zustandes nach Cholecysektomie (DIÄT)(Pos. 368/361), Verschlußikterus (Pos. 698) und Schilddrüsen-OP (Pos 380) bescheinigt ist.

2. **Bescheid** des Bundessozialamtes vom **6.3.2009** in dem der Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen wurde und der Grad der Behinderung unter Zugrundelegung des medizinischen Beweisverfahrens mit **10 %** angegeben ist. Aus dem fachärztlichen Gutachten zu der am 8.11.2008 durchgeführten Untersuchung geht hervor, dass vor 25 bzw. 20 Jahren eine Gallenblasenentfernung und Struma (= Schilddrüsen)operation erfolgt ist. Der Behinderungsgrad wurde aufgrund des Zustandes nach der Struma OP (Überfunktion) in der Pos. 380 mit 10 %, des Zustandes nach der Gallenblasenentfernung in der Pos. 368 mit 10% sowie aufgrund einer neu hinzugekommenen Sehschwäche Pos. 637 ebenfalls mit 10% eingeschätzt und angemerkt, dass die Krankheiten wechselseitig keine Gesamtsteigerung zur Folge haben.

3. **Bescheid** vom **1. 8.2016** des Sozialministeriumsservice, Landesstelle OÖ, in dem der Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen wurde und der Grad der Behinderung unter Zugrundelegung des medizinischen Beweisverfahrens mit **30 %** angegeben ist. Im Gutachten über die am 28.4.2016 stattgefundene Untersuchung wurden nach Beschreibung der Krankengeschichte (ua. Struma-OP wegen Überfunktion und Gallenblasenentfernung) die einzelnen Behinderungen wie folgt eingestuft wurden: Diabetes mellitus 10%, Leberzellschaden 20%, Schlafapnoe 30 %, Sehschwäche 20 %, Zustand nach Struma 10 %, Zustand nach Gallenblasenentfernung 20 %. Weiters wird darin bescheinigt, dass der Bf. wegen Gallen-, Leber- und Nierenkrankheit eine Krankendiätverpflegung benötigt.

4. Bescheinigung des **Hausarztes** vom **23.2.2016**, in der dieser bestätigt, dass der Bf. wegen Diabetes mellitus, Leberzellschaden sowie nach der Gallenoperation und Schilddrüsenoperation sowie einer Schlafapnoe ständig Medikamente einnehmen und Diät halten müsse.

Sachverhalt:

Dem Bf. sind im Jahr 2015 Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG mit Selbstbehalt in Höhe von € 4.728,94 erwachsen, die unstrittig sind. Zusätzlich begeht der Bf. außergewöhnliche Belastungen aus einer Behinderung und damit verbundenen Diätverpflegung für Gallen-, Leber- und Nierenleiden.

Der Bf. benötigt seit der vor mehr als 20 Jahren durchgeführten Gallenblasenentfernung Diätverpflegung.

Im Jahr 1988 wurde vom Gesundheitsamt für den Zustand nach Cholecysektomie (= Gallenblasenentfernung) eine Behinderung von 70 % mit dem Zusatz DIÄT bescheinigt.

Das Bundessozialamt hat im Jahr 2009 für diese Beeinträchtigung den Grad der Behinderung mit 10 % und den Gesamtgrad der Behinderung bescheidmäßig ebenfalls mit 10 % festgestellt.

Im Jahr 2016 fand eine neuerliche Begutachtung beim Sozialministeriumservice statt, in der Grad der Behinderung iZm der Gallenblasenentfernung mit 20 %, der Gesamtgrad der

Behinderung (aufgrund weiterer Beeinträchtigungen) insgesamt mit 30 % eingeschätzt sowie die Diätverpflegung für Gallen-, Leber- und Nierenleiden bestätigt wurde.

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt übermittelten Gutachten und Bescheiden des Bundessozialamtes sowie der glaubwürdigen Bescheinigung des Hausarztes.

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 außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach **§ 34 Abs. 4 EStG 1988** ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dann wesentlich beeinträchtigt, wenn dieses den einkommensabhängigen Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen zwischen 14.600 und 36.400,00 € 10 % des Einkommens (inklusive sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

Nach **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** können Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des in § 34 Abs. 4 festgelegten Selbstbehaltes u.a. für Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung berücksichtigt werden, sofern die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen und soweit diese die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. Dazu kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf Pflegeleistungen zu berücksichtigen sind.

Nach **§ 35 Abs. 1 EStG 1988** steht einem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn dieser (bzw. bei Vorliegen der Voraussetzungen auch für dessen Ehegattin und Kinder) außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit, die (abgesehen von den Empfängern einer Opferrente und bei Berufsunfällen) vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen entweder durch Ausstellung eines Behindertenpasses bzw. im Negativfall durch einen entsprechenden Bescheid nachzuweisen ist. Dieser beträgt gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bei einer Erwerbsminderung von 25 % (bis 34 %) € 75,00 p.a und erhöht sich (ab einer Erwerbsminderung von 95%) auf € 726,00 p.a.

Nach **§ 35 Abs. 7 EStG 1988** kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne § 35 Abs. 3 EStG 1988 führen.

§ 35 Abs. 8 EStG 1988 ordnet an, dass das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem Finanzamt die für die Berücksichtigung von Freibeträgen erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln hat.

Nach § 1 Abs. 1 der **Verordnung für außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010** (im folgenden kurz VO) sind bei Vorliegen von Aufwendungen durch eine eigene körperliche und geistige Behinderung (und bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen für die Behinderung eines Ehepartners oder von Kindern) die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen **ohne Kürzung des Freibetrages** und um pflegebedingte Geldleistungen zu berücksichtigen, **wenn das Ausmaß der Behinderung mindestens 25 %** beträgt.

Nach **§ 2 Abs. 1 der VO** sind **ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten** bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit oder Aids € 70,00, **bei Gallen- Leber- oder Nierenkrankheit € 51,00** und Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit € 42,00 **pro Kalendermonat** zu berücksichtigen.

Laut **§ 2 Abs. 2 der 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 1988 zu berücksichtigen.

Erwägungen:

Vom Finanzamt nicht bestritten und anerkannt sind die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG mit Selbstbehalt in Höhe von € 4.728,94, wovon sich nach Abzug des Selbstbehaltes iHv € 3.526,78 im angefochtenen Bescheid ein Restbetrag von € 1.202,16 einkommenswirksam niederschlägt.

Wie in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend dargelegt, ist das Ausmaß der Behinderung von der dazu im Gesetz genannten Stelle (Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen) festzustellen und dieses für die Abgabenbehörde bindend. Gutachten anderer Stellen oder Bestätigungen eines Hausarztes oder Amtsarztes sind nicht ausreichend. Eine aktuellere Einstufung ersetzt sämtliche frühere Feststellungen (Jakom, Vock, EStG 2017, § 35 Tz 7 mit Verweis auf die Judikatur BFG 29.1.2016, RV/7103549/2014). Der Entscheidung der Abgabenbehörde sind die jeweils vorliegenden Daten zu Grunde zu legen (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262). Eine rückwirkende Berücksichtigung des festgestellten Behinderungsgrades ist nur dann möglich, wenn das Bundesamt für Soziales die Behinderung auch rückwirkend festgestellt hat (UFS 15.11.2012,0 RV/0852-I/11).

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 35 Abs. 3 EStG 1988 steht der Freibetrag für die eigene Behinderung erst ab einer Erwerbsminderung iHv 25 % zu.

Der Bescheid und das Gutachten aus dem Jahr 2016, in dem der Grad der Behinderung mit 30 % bescheinigt wird, entfaltet nach der dargelegten Rechtsprechung für 2015 keine Wirkungen, da darin keine Feststellung zu einer Rückwirkung jener Behinderungen,

die zur Steigerung geführt haben, enthalten sind. Für das Jahr 2015 ist daher die im Gutachten und Bescheid aus dem Jahr 2009 festgestellte Behinderung mit 10 % wirksam, weshalb das Finanzamt den beantragten Freibetrag iHv € 75,00 zu Recht nicht gewährt hat.

Das Erfordernis einer Diäteinnahme ist auf geeignete Weise nachzuweisen, zB durch eine ärztliche Bestätigung (UFS 20.5.2011, RV/0150-F/11).

Diesbezüglich ist bereits dem Gutachten des Bundessozialamtes und der Bescheinigung der Landeshauptstadt X aus dem Jahr 1988 zu entnehmen, dass eine Gallenblasenentfernung und Struma Operation erfolgt ist und zum Zustand nach Cholecystektomie (Gallenblaseentfernung) ergänzend der Zusatzvermerk " DIÄT" angebracht.

In der Bescheinigung des Jahres 1988 des Gesundheitsamtes der Stadt X wird ausdrücklich Diät angegeben, im Gutachten 2009 ist die daraus resultierende Behinderung (unter den identen Pos. Nr. 368) mit 10 % festgestellt. Im Sachverständigengutachten aus dem Jahr 2016 wird als führendes Leiden mit 30 % ein Schlafapnoesyndrom (mit nächtlicher Beatmungstherapie), daneben die gegenüber 2009 von 10 auf 20 % erhöhte Einschränkung wegen der Gallenblasenentfernung (Störung der Fettverdauung) und unverändert mit 10% die Beeinträchtigung aus der Strumaoperation angegeben. Zusätzlich befindet sich gegenüber 2009 bei den Beeinträchtigungen auch noch ein Leberzellschaden (aufgrund der Leberenzymwerte) mit 20% sowie eine Diabetes mellitus mit 10%.

Unter Zugrundelegung der in den Gutachten und Bescheinigungen dargelegten Krankenvorgeschichte (Operationen) und der glaubwürdigen Bestätigung des Hausarztes vom 23.2.2016 (mit dem Verweis auf die Gallenoperation und die Diätverpflegung) erachtet es das Gericht als schlüssig und nachvollziehbar, dass die Notwendigkeit für eine Diätverpflegung durch die seinerzeitige Gallenblasenentfernung ausgelöst wurde und seither durchgehend bestanden hat, auch wenn ein expliziter Hinweis im Gutachten 2008 bzw. im Bescheid dazu aus dem Jahr 2009 fehlt. Aus der Verordnung geht nicht hervor, dass die Diätverpflegung ausdrücklich durch das Bundesamt bestätigt sein muss. Im Bescheid aus dem Jahr 2016 ist die Notwendigkeit einer Diätverpflegung für Gallen-, Leber- und Nierenkrankheit angegeben.

Nach der in den Gutachten (und in der Bescheinigung aus dem Jahr 1988) dargelegten Krankengeschichte und den glaubwürdigen Angaben des Hausarztes kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Erfordernis einer Diätverpflegung **erstmals ab dem Jahr 2016 gegeben gewesen wäre**, sondern ergibt sich, dass diese durch die Operation Ende der 80iger Jahre ausgelöst worden ist und seit damals besteht.

In Anbetracht des Umstandes, dass die Behinderung wegen der Gallenoperation für das Jahr 2015 vom Bundessozialamt nicht nur insgesamt, sondern auch für dieses Leiden ausdrücklich mit 10 % festgestellt ist, sind die Tatbestandsvoraussetzungen § 2 Abs. 2 der VO erfüllt. Damit können die in § 2 Abs. 1 der VO festgelegten

pauschalierten Mehraufwendungen iHv € 51,00 p.m = € 612,00 p.a. ohne Nachweis tatsächlicher Kosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt Berücksichtigung finden.

Der Gesamtbetrag der außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt erhöht sich damit auf € 5.340,94. Nachdem der Selbstbehalt (10% vom Einkommen zzgl. Sonderzahlungen = € 3.526,78) bereits in den vom Finanzamt nicht bestrittenen Aufwendungen iSd § 34 EStG 1988 im Ausmaß von € 4.728,94 Deckung findet, wirken sich die zusätzlichen Aufwendungen für die Diätverpflegung iHv € 612,00 einkommensmindernd aus.

Zulässigkeit einer 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.

Dass Mehraufwendungen für Diätverpflegung bei einer Beeinträchtigung der Erwerbsminderung von weniger als 25 % mit Selbstbehalt berücksichtigt werden können, ergibt sich aus dem Wortlaut von § 2 Abs. 2 der Verordnung für außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010. Das Vorliegen der Notwendigkeit einer Diätverpflegung ist keine zu klärende Rechtsfrage, sondern eine im Wege der Beweiswürdigung zu klärende Tatsachenfeststellung.

Die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision sind somit nicht gegeben.

Linz, am 31. August 2017