

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ri in der Beschwerdesache Dr. Bf, vertreten durch Stb über die Beschwerde vom 04.02.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Fa vom 10.01.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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 zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2012 einen Freibetrag wegen eigener körperlicher Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 im Ausmaß von 60%, zusätzlich Krankheitskosten in Höhe von 649,72 € ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes und Kosten für eine Diätverpflegung wegen seiner Zuckererkrankung.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 10.01.2014 anerkannte die belangte Behörde weder den geltendgemachten Freibetrag, noch die Kosten für die Diätverpflegung; die zusätzlichen Krankheitskosten wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zum Ansatz gebracht.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass erst ab dem Veranlagungsjahr 2013 eine Bescheinigung des Bundessozialamtes über die geltend gemachte Behinderung vorliege und die Einhaltung einer Krankendiätverpflegung damit auch erst ab dem Jahr 2013 bestätigt worden sei.

In der mit Schriftsatz vom 04.02.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Beschwerde brachte der Bf vor, dass aus dem Bescheid des Bundessozialamtes eindeutig abgeleitet werden könne, dass die Krankheitszustände und Leiden, die der bescheidmäßig festgestellten Behinderung zugrunde liegen, auch bereits im Jahr 2012 bestanden hätten. Auch sei aus seiner Vorhaltsbeantwortung vom 31.01.2014 ersichtlich, dass bereits im Jahr 2012 eine 60%ige Erwerbsminderung gegeben gewesen sei und dass auch zu diesem Zeitpunkt bereits die Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung vorgelegen hätte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.02.2014 wies die Verwaltungsbehörde die Beschwerde als unbegründet ab:

Gemäß RZ 839f Lohnsteuerrichtlinien sei die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses nicht möglich und im Gutachten sei nicht ausgesprochen, dass ein bestimmter Grad der Behinderung schon ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit vorgelegen wäre.

Im mit 20.03.2014 datierten Antrag auf Vorlage der Beschwerde brachte der Bf wiederum vor, dass aus dem Bescheid des Bundessozialamtes eindeutig abgeleitet werden könne, dass die Krankheitszustände und Leiden, die der bescheidmäßig festgestellten Behinderung zugrunde liegen würden, auch bereits im Jahr 2012 bestanden hätten. Damit sei die Tatbestandsvoraussetzung des § 35 Abs. 1 EStG 1988 sowie der VO BGBl 1996/303 idF BGBl 2010/430 grundsätzlich auch für das Jahr 2012 erfüllt. Es könne auch der formale Nachweis durch den Bescheid des Bundessozialamtes als erfüllt angesehen werden, da aus dem Sachverständigengutachten und den diesem zu Grunde liegenden Hilfsbefunden eindeutig hervor gehe, dass die Krankheitszustände und Leiden, die zur entsprechenden Einstufung im Behindertenpass geführt hätten, bereits vor dem Jahr 2013 vorgelegen hätten, da diese jeweils Folge von Ereignissen in der Vergangenheit wären. Dem Gesetzestext des § 35 Abs. 2 Z 2 EStG sei nicht zu entnehmen, dass der geforderte Nachweis in Form des Bescheides vom Bundessozialamt nicht auch Wirkung für die Vergangenheit entfalten könnte. Für diese Argumentation spreche auch die RZ 839f der Lohnsteuerrichtlinien, nach der der Grad der Behinderung jeweils rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Ereignisses gelte, das zur Behinderung geführt habe.

Das Vorliegen der Körperbehinderung und der Notwendigkeit einer Diätverpflegung bereits ab dem Jahr 2006 könne folgendermaßen aus dem Bescheid des Bundessozialamtes abgeleitet werden:

Im Gutachten werde unter der Nr. 2 angeführt, dass das postthrombotische Syndrom, das zu einem Grad der Behinderung von 30% führe, als Zustand seit der Lungenembolie im Jahr 2004 bestehe (siehe dazu auch Hilfsbefunde Ablage 12). Ebenfalls verbunden mit der pulmonalen Embolie in Jahr 2004 sei die Diabetes-Erkrankung in Erscheinung getreten (Grad der Behinderung laut Gutachten 20%) - siehe dazu auch die Bestätigung Drs. Arzt1. Weiters werde im Gutachten angeführt, dass die Beeinträchtigung der Wirbelsäule jedenfalls seit der Operation im Jahr 2011 (siehe dazu unter Hilfsbefunde Ablage 16, 17) vorliege. Der angegebene Grad der Behinderung von 50% werde durch das

postthrobotische Syndrom, das wie obenstehend angemerkt bereits seit 2004 vorliege, auf 60% gesteigert.

Daraus könne abgeleitet werden, dass ab dem Jahr 2004 bereits eine Erwerbsminderung von 30% bestanden habe, die sich im Jahr 2011 schließlich auf 60% erhöht habe. Bereits ab dem Jahr 2006 stünde dem Bf folglich jeweils der entsprechende Freibetrag wegen eigener körperlicher Behinderung zu.

Die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung bestehe bereits aus dem Jahr 2004. Der diesbezügliche Nachweis könne gemäß RZ 839h LStR auch durch eine Bescheinigung eines Arztes erbracht werden. Aufgrund des gleichzeitigen Vorliegens einer Erwerbsminderung von mindestens 25% ab dem Jahr 2004 seien die Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung für die Zuckerkrankheit ab dem Jahr 2006 ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt anzuerkennen.

Der Bf beantrage daher die Anerkennung des Freibetrages wegen eigener körperlicher Behinderung und den Mehraufwand aufgrund einer Krankendiätverpflegung und die Anerkennung der geltend gemachten Krankheitskosten ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes.

Als Nachweise für seine Behauptungen lege der Bf das Sachverständigengutachten, den Bescheid des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz und die ärztliche Bestätigung über die Zuckerkrankheit bei.

Mit Beschwerdevorlage vom 30.04.2014 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Rahmen des elektronisch vorgelegten Aktes wurden dem Gericht im Zusammenhang mit der geltend gemachten eigenen körperlichen Behinderung folgende Unterlagen übermittelt:

- Ärztliche Bestätigung des Dr. Arzt1 vom 06.12.2013; darin bestätigt der behandelnde Arzt, dass beim Bf im Jahre 2004 ein Diabetes mellitus diagnostiziert wurde und er seither laufend therapiert wird.
- Ärztliches Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes, Landesstelle A vom 16.07.2013, Erstbegutachtung, begutachtender Arzt: Dr. Arzt2;
- Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes, Landesstelle A vom 17.10.2013, Neufestsetzung, begutachtender Sachverständiger: Dr. Arzt3; und
- Bescheid des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 12.12.2013 über die Berufung des Bf gegen den Bescheid des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, Landesstelle A, mit welchem der Berufung des Bf stattgegeben wurde und der angefochtene Bescheid bezüglich Grad der Behinderung von 50% auf 60% abgeändert wurde.

Dies aufgrund der Stellungnahme des Sachverständigen Dr. Arzt3, der im Wesentlichen Folgendes ausführte:

"Das **Wirbelsäulenleiden** wurde jetzt höher bewertet mit 50%, da **nach Operation** dauernde schmerzhaft e Bewegungseinschränkungen und ein starkes sensibles Defizit nachweisbar sind, ohne Lähmungen, ohne wesentliche Gehbehinderung.

Unverändert wurde die Pos.05.08.01 bei postthrombotischem Syndrom eingeschätzt, unverändert auch die Diabeteserkrankung mit 20% ohne Steigerung bei gut eingestellten Blutzuckerwerten, zusätzlich der Bluthochdruck mit 10%. Es ergibt sich daher ein Grad der Behinderung von 60%.

Sämtliche Befunde wurden eingesehen und berücksichtigt."

Um den Sachverhalt auch im Zusammenhang mit den vom Bf beantragten zusätzlichen Krankheitskosten in Höhe von 649,72 €, wie beantragt ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes abklären zu können, forderte die erkennende RichterIn - im Rahmen der Prozessökonomie telefonisch - die steuerliche VertreterIn auf, entsprechende Unterlagen und Nachweise, aus denen der mögliche Zusammenhang mit der vom Bundessozialamt bzw. dem Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz festgestellten Körperbehinderung hervorgeht, vorzulegen.

Dieser Einladung kam die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 15.03.2017 nach. In diesem wurde ausgeführt, dass die zusätzlich beantragten Kosten in Höhe von 649,72 € aus einer Zahnbehandlung stammen: Beiliegend: Zahnarztrechnung des Dr. Arzt4 vom 05.06.2012 über eine Zahnimplantatbehandlung im Zeitraum vom 31.01.2012 bis 11.06.2012. Die Behandlung betreffe einen Schaden, der auf die Diabetes-Erkrankung des Bf zurückzuführen sei. Bei Diabetikern trete gehäuft Parodontitis auf. Dabei handele es sich um eine Entzündung von Zahnbett und Zahnhalteapparat, die zum Zahnausfall führen könne. Zur näheren Erläuterung des medizinischen Zusammenhanges wurde ein von Prof. Dr. Arzt5, Abteilung Zahnerhaltung, Präventive Zahnheilkunde und Parodontologie, verfasstes Informationsblatt mit der Überschrift: "Diabetes und Parodontitis - ein unsympathisches Gespann" dem Gericht vorgelegt.

In diesem Informationsblatt ist ausgeführt, "dass Diabetes mellitus und bestimmte Krankheiten in Wechselwirkung zueinander stehen; die Parodontitis gehört dazu. Das Risiko, an einer schweren Parodontitis zu erkranken, ist bei Typ 1- und Typ 2-Diabetikern bis zu 3,5-fach höher, als bei gesunden Menschen. Dabei zeigen Patienten mit schlecht kontrolliertem Typ 2-Diabetes ausgeprägtere Zahnfleischentzündungen als besser kontrollierte Diabetiker.

Ein gut eingestellter Diabetiker hat dagegen kein höheres Risiko als ein gesunder Mensch!"

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweiswürdigung, entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der vom Bf im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte Freibetrag wegen eigener körperlicher Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG

1988 im Ausmaß von 60%, sowie die geltend gemachten zusätzlichen Krankheitskosten in Höhe von 649,72 € ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes und die ebenfalls geltend gemachten Kosten für eine Diätverpflegung wegen seiner Zuckererkrankung gewährte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 10.01.2014 nicht. Deshalb, da die vom Bf vorgelegte Bescheinigung des Bundessozialamtes, in welcher seine eigene körperliche Behinderung und seine Krankendiätverpflegung festgestellt ist, aus dem Jahr 2013 stammt.

Gegen die von der belangten Behörde erlassene abweisliche Beschwerdeentscheidung stellte der Bf einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht:

1. Eigene körperliche Behinderung im Ausmaß von 60%:

Zum Beweis seiner Ausführungen legte der Bf unter anderem den Bescheid des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 12.12.2013 vor. In diesem wurde über seine gegen den Bescheid des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, Landesstelle A, erhobene Berufung entschieden: Seiner Berufung wurde stattgegeben und der angefochtene Bescheid wurde bezüglich Grad der Behinderung von 50% auf 60% abgeändert.

Ausschlaggebend für die Erhöhung war das **Wirbelsäulenleiden**. Dieses wurde gegenüber der Erstbegutachtung im Rahmen der Neufestsetzung höher bewertet: Nämlich mit 50%, da, wie der Gutachter feststellte, **nach der im Jahr 2011 erfolgten Operation dauernde schmerzhafte Bewegungseinschränkungen und ein starkes sensibles Defizit nachweisbar sind**.

Aufgrund dieser gutachterlicher Feststellungen ist für das Gericht der Beweis erbracht, dass die Körperbehinderung des Bf aufgrund seines Wirbelsäulenleidens auch bereits 2012 bestanden hat.

2. Diätkosten im Zusammenhang mit Diabetes mellitus:

Ebenso ist unzweifelhaft, dass die Diabeteserkrankung des Bf bereits 2012 vorgelegen ist. Dies insbesondere aufgrund der vom Bf vorgelegten ärztlichen Bescheinigung des Dr. Ulrich Arzt1, der das Vorliegen von Diabetes mellitus seit 2004 bestätigt und weiters, dass seither laufend therapiert wird. Zusätzlich bekräftigt wird dies auch durch die Aussage vom Gutachter Dr. Arzt3. In seiner Stellungnahme im Rahmen des Berufungsverfahrens führt er ja aus, dass die Diabeteserkrankung unverändert gegenüber der Erstbegutachtung mit 20% bleibt, da die Blutzuckerwerte mit einem Medikament gut eingestellt sind.

3. Krankheitskosten in Höhe von 649,72 € ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes:

Behauptet wird seitens des Bf, dass die auf Zahnbehandlungskosten (Zahnimpfantsbehandlung aufgrund von Paradontitis) in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Diabeteserkrankung stehen würden.

Aus dem vom Bf beigebrachten Informationsblatt "Diabetes und Paradontitis - ein unsympathisches Gespann" geht hervor, dass grundsätzlich ein Zusammenhang zwischen einer Diabeteserkrankung Typ-2, an der der Bf nachweislich leidet, und

Paradontitis bestehen kann: "Dabei zeigen Patienten mit schlecht kontrolliertem Typ 2-Diabetes ausgeprägtere Zahnfleischentzündungen als besser kontrollierte Diabetiker." Allerdings wird auch in Fettdruck auf Folgendes ausdrücklich hingewiesen: **"Ein gut eingestellter Diabetiker hat dagegen kein höheres Risiko als ein gesunder Mensch!"**

Dass der Bf ein gut eingestellter Diabetiker ist, geht zweifelsfrei aus den gutachterlichen Ausführungen von Dr. Arzt3 in seiner Stellungnahme im Rahmen des Berufungsverfahren hervor. Darin hält er dezidiert fest, dass die Diabeteserkrankung unverändert gegenüber der Erstbegutachtung mit 20% bleibt, da **die Blutzuckerwerte mit einem Medikament gut eingestellt sind.**

Dies geht indirekt auch aus der Bestätigung des behandelnden Arztes, Dr. Arzt1, hervor der ausführt, dass die seit 2004 bestehende Diabetes mellitus seither - also 2004 - behandelt wird.

Zusammenfassend ist als entscheidungswesentlich festzuhalten:

Beim Bf bestand bereits im Beschwerdejahr eine körperliche Behinderung im Ausmaß vom 60%, wie aus den von ihm im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen und Gutachten hervorgeht und wie das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung festgestellt hat. Ebenso bedurfte er auch bereits im Jahr 2012 einer Krankendiätverpflegung, da er auch 2012 bereits an Diabetes mellitus litt.

Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Diabeteserkrankung des Bf und den aufgrund von Paradontitis verursachten Zahnbehandlungskosten ist eindeutig nicht nachweisbar. Dies ergibt sich - wie vorstehend bereits ausgeführt - unzweifelhaft aus der Aussage des auf den Zusammenhang von Diabetes und Paradontitis spezialisierten Arztes, Prof. Dr. Arzt5: **"Ein gut eingestellter Diabetiker hat dagegen kein höheres Risiko als ein gesunder Mensch!"**

Rechtslage:

a) gesetzliche Bestimmungen:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Abs. 2: Die Belastung ist außergewöhnlich,

Abs. 6: Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere

.....

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) 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.

§ 35 EStG 1988:

Abs. 1: Hat 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),.....

.....

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.

Abs. 2: Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich 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 gesetzlichen 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.

Abs. 3: Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
55% bis 64%	294

Abs. 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.

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen:

Abs. 1: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.....

.....

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Abs. 2: Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Abs. 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 Abs. 1 VO: Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zölliakie oder Aids 70 € pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

.....

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

b) Rechtliche Erwägungen:

§ 34 EStG 1988 fordert für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen neben den Voraussetzungen der Außergewöhnlichkeit und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch, dass die Belastung zwangsläufig erwächst. Diese allgemeinen Voraussetzungen gelten ebenso für außergewöhnliche Belastungen, die nach § 35 EStG 1988 in Zusammenhang mit einer Behinderung geltend gemacht werden. Nach einschlägigen Kommentarmeinungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten als Kosten der Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente etc. Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf derartige Kosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand voraus. Für Krankheitskosten fordert der Verwaltungsgerichtshof deshalb, dass die getätigten Maßnahmen tatsächlich erfolgversprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (vgl. VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen bedarf eines Nachweises, wobei überdies gilt, dass dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung

schwierig ist, an die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt werden. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit wird bei Maßnahmen fehlen, deren Beitrag zur Heilung oder Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und die daher bei der medizinischen Behandlung nicht typischerweise anfallen. Im Allgemeinen wird eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes und damit vor der Anwendung erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme anzusehen sein.

Wie bereits obenstehend ausgeführt, sind die, die gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben abzuziehenden außergewöhnliche Belastungen nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Die Nachweisführung und Glaubhaftmachung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH 20.4.1993, 88/14/0199; 19.11.1998, 95/15/0071; *Doralt*, EStG¹⁵ § 34 Tz 7; *Wanke* in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG online-Sonderausgabe zum Einkommensteuergesetz 1988, § 34 Anm. 4).

Ad) 1.: Eigene körperliche Behinderung:

Der Bf hat gegenständlich durch die Vorlage zweier ärztlicher Gutachten (Erstbegutachtung Gutachten Neufestsetzung) und den Bescheid des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 12.12.2013, mit welchem über die Berufung des Bf gegen den Bescheid des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, Landesstelle A, entschieden wurde den Beweis seiner 60%igen Behinderung erbracht; weiters, dass er an Diabetes mellitus leidet und deshalb eine Diätverpflegung benötigt.

Da die Tatsache und das Ausmaß der Behinderung durch die in § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 angeführte zuständigen Stelle - gegenständlich Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen bzw. Bescheid des Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz - erst nach dem Beschwerdezeitraum amtlich bescheinigt wurde, schloss sich die belangte Behörde der grundsätzlich gültigen Rechtsauffassung an, dass eine rückwirkende Feststellung grundsätzlich nicht möglich sei.

Dabei ließ die Abgabenbehörde außer Acht, dass eine rückwirkende Feststellung allerdings dann möglich ist, wenn die Behinderung Folge eines Ereignisses ist: Beispielsweise Folge eines Unfalles, eines Spitalsaufenthaltes oder auch einer **Operation**. Im vorliegenden Beschwerdefall war - wie vorstehend ausführlich anhand der teilweisen Wiedergabe der gutachterlichen Ausführungen von Dr. Arzt3 dargestellt - das ausschlaggebende Ereignis die Wirbelsäulenoperation, der sich der Bf im Jahre 2011 unterziehen musste.

In diesen Fällen gilt der festgestellte Grad der Behinderung immer rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses, also der Operation, die wie bereits festgehalten, 2011 erfolgte.

Auch die Lohnsteuerrichtlinien, die zwar für das Bundesverwaltungsgericht, da nicht Gesetz, nicht bindend sind, vertreten in LStR 839f aus Vereinfachungsgründen diese Rechtsmeinung (siehe dazu in *Jakom/Baldauf/ESTG* 2016, § 35 Rz 11).

Dem Beschwerdebegehren auf Zuerkennung des Freibetrages wegen eigener körperlicher Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 ist somit Folge zu geben.

Ad) 2.: Diätkosten im Zusammenhang mit Diabetes mellitus:

Um die in § 2 der VO angeführten Pauschbeträge geltend zu machen, ist das Erfordernis der Einnahme einer Diät auf geeignete Weise nachzuweisen; beispielweise durch eine ärztliche Bestätigung.

Eine solche wurde vom Bf im Zuge des Beschwerdeverfahrens, wie bereits mehrfach zitiert, vorgelegt: Ärztliche Bestätigung des Dr. Arzt1, die zwar aus dem Jahre 2013, also dem, dem beschwerdegegenständlichen Jahr folgenden Jahr stammt, was gegenständlich aber für das Begehren des Bf auf Zuerkennung des Pauschbetrages von monatlich 70 € nicht schädlich ist.

Dies deshalb, weil der behandelnde Arzt in dieser Bescheinigung bestätigt, dass die Krankheit im Jahr 2004 diagnostiziert wurde seit diesem Zeitpunkt behandelt wird. Diese Behandlung schließt zusätzlich zu einer medikamentösen Behandlung selbstverständlich auch die Einhaltung einer Krankendiät ein, weshalb dem Beschwerdebegehren auch in diesem Punkt zu entsprechen ist.

Ad) 3.: Krankheitskosten in Höhe von 649,72 € ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes:

Da wie im Punkt Beweismwürdigung, entscheidungswesentlicher Sachverhalt ausführlich dargestellt wurde, ist es dem Bf nicht gelungen, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Diabeteserkrankung und den durch Parodontitis verursachten Zahnbehandlungskosten nachzuweisen.

Da im Zusammenhang mit den Zahnbehandlungskosten die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung nicht gelungen ist, ist dem Beschwerdebegehren in diesem Punkte der Erfolg zu versagen.

Aus den obenstehend angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da gegenständlich keine Rechtsfragen strittig waren, sondern nur ausschließlich Fragen des Sachverhaltes im Rahmen der freien Beweismwürdigung zu klären waren, war eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 27. März 2017