

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY über die Beschwerden vom 9.8.2016 bzw vom 11.5.2017 gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 4.8.2016 bzw vom 10.5.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2015 und 2016

zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.  
Die angefochtenen Beweide werden abgeändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) machte, wie bereits seit 1993, in den am 24.2.2016 bzw 10.5.2017 elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen für 2015 und 2016 bei einem Ausmaß seiner Behinderung iHv 60 % als außergewöhnliche Belastung neben einem Freibetrag für das eigene Kfz wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung einen pauschalen „Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magenkrankheit bzw anderer innerer Erkrankung“ iHv monatlich 42 EUR geltend.

Bei einer am 19.10.2015 beim Sozialministeriumservice, Landesstelle Oberösterreich, durchgeführten Untersuchung zur Erstellung eines Sachverständigengutachtens nach der Einschätzungsverordnung (BGBl II Nr 261/2010) wurde der Grad der Behinderung des Bf im Hinblick auf seinen jeweiligen Zustand einerseits nach einer Hirnblutung mit 60 % sowie andererseits nach einer Dickdarmteilresektion bei Dickdarmkrebs im Jahr 2004 mit 10 % festgestellt. Zur Begründung hinsichtlich letztgenannter Behinderung wurde seitens des begutachtenden Arztes ausgeführt, dass nach einem operierten Darmkarzinom mit folgender Chemotherapie weitgehende Beschwerdefreiheit und Rezidivfreiheit vorliege. Der Gesamtgrad der Behinderung des Bf wurde mit 60% festgestellt. Als Begründung hierfür wurde im Gutachten festgehalten, dass führendes und einzig relevantes Leiden die nach der Hirnblutung verbliebene Hemiparese links sei. Folgen nach dem operierten Darmkarzinom lägen nicht vor.

Im am 4.8.2016 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2015 wurde, neben anderen, im Verfahren nicht mehr strittigen, Abweichungen von der Steuererklärung, der Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magenkrankheit unter Hinweis darauf, dass seitens des Sozialministeriumservices „keine Magendiät bescheinigt“ worden sei, nicht berücksichtigt.

In der dagegen eingereichten Beschwerde vom 9.8.2016 führte der Bf aus, dass er anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärung für 1993 die nötigen Unterlagen dem Finanzamt übermittelt habe und bei einer weiteren Überprüfung für die Arbeitnehmerveranlagung 2005 in einem ausführlichen Schreiben an das Finanzamt dies wiederum ausführlich begründet. Er glaube kaum, dass ihm das Finanzamt den gewährten Freibetrag wegen Diätaufwendungen ohne Vorliegen der gültigen Nachweise bis dato über 20 Jahre gewährt hätte. Die angeführten Bescheinigungen bzw Unterlagen müssten beim Finanzamt aufliegen.

Laut eingeholter Rechtsauskünfte beim Sozialministerium und dem Steuerbuch 2016 für die Veranlagung 2015, Seite 91, seien die bis 2004 ausgestellten Bescheinigungen weiterhin gültig. Faktum sei, dass eine solche unbefristete Bescheinigung bereits 1994 vorgelegt bzw. dem Finanzamt übermittelt worden sei. Daher werde weiterhin die Gewährung des Freibetrages für verordnete Diäten beantragt.

In einer Beschwerdeergänzung vom 29.3.2017 führte der Bf weiter aus, er habe sämtliche Umstände dargelegt und ausführlich begründet sowie auch entsprechende Nachweise vorgelegt. Sämtliche eingeholten Rechtsauskünfte beim BMF, in den bei den Finanzamt aufliegenden Steuerbüchern und im Sozialministerium seien dahingehend, dass er keine Untersuchung benötige, wenn eine Bescheinigung vor 2004 vorliege. Dies sei unbestritten, deshalb habe es keine neuerliche Untersuchung beim Sozialministeriumservice gegeben. Tatsache sei, dass er den unbefristeten Steuerfreibetrag für das Kfz seit 1994 sowie eine 60% Erwerbsminderung habe und dies bei der Untersuchung im Oktober 2015 Neusaustellung des Parkausweises bestätigt worden sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.5.2017 (berichtet am 10.5.2017) wurde das Beschwerdebegehren insoweit abgewiesen und zur Begründung ausgeführt:

*„Die Anerkennung eines ‚Magendiätpauschales‘ (D3) wurde damit verwehrt, weil laut Sachverständigengutachten vom 28.10.2015 der Sozialministeriumservicestelle kein derartiges Pauschale mehr zusteht; diese letzte Begutachtung ist somit für steuerliche Zwecke bindend; (die vorher ausgestellte alte Bescheinigung verlor somit ihre Gültigkeit); Ihre Aussage im Ergänzungsschreiben vom 29.3.2017 wäre nur dann anzuwenden, wenn es keine neuerliche Entscheidung von der Sozialministeriumservicestelle gegeben hätte (dann hätten alte vor 2005 ausgestellte Bescheinigungen weiterhin Gültigkeit).“*

Im Vorlageantrag vom 11.5.2017 entgegnete der Bf, dass laut Bescheid des Bundessozialamts OÖ vom 22.5.1995 laut Sachverständigengutachten vom 12.9., 20.9.1994 und 15.5.1995 ein Grad der Behinderung von 60 % bescheinigt und unter Pkt 3 des Beiblattes weiters vermerkt, dass eine Nachuntersuchung nicht vorgesehen sei und somit der festgestellte Wert von 60% unbefristet gilt. Er habe auf Grund der Schwere seiner Krankheit 1993 und 1994 beinahe vier Monate in einem Reheha-Zentrum verbracht. Dort sei ihm eine Bescheinigung über die Notwendigkeit zur lebenslangen Einhaltung einer Diätverpflegung ausgestellt worden. Erst glaublich 2005 sei die Entscheidungsbefugnis auf das Bundessozialamt übergegangen.

Von der Bezirkshauptmannschaft Rohrbach sei am 7.4.1994 nach amtsärztlicher Untersuchung ein Parkausweis gemäß § 29b StVO unbefristet ausgestellt worden. Durch den Missbrauch eines solchen Parkausweises durch einen Nationalratsabgeordneten und weiterer Feststellungen diverser Behörden, dass viele dieser Parkausweise von Nichtberechtigten verwendet würden, habe der Nationalrat glaublich um 2012 mittels Gesetz beschlossen, sämtliche Behindertenparkausweise hinsichtlich ihrer Gültigkeit und Notwendigkeit der Betroffenen zu überprüfen. Glaublich die vor 2003 ausgestellte Ausweise hätten mit 31.12.2015 ihre Gültigkeit verloren und eine Neuausstellung sei nur mehr über das Bundessozialamt möglich gewesen, die anderen Ausweise hätten bei der ausstellenden Behörde verlängert bzw die Neuausstellung beantragt werden können.

Aus diesem Grund sei beim Sozialministerium Service in Linz der entsprechende Antrag eingebracht worden, eine Untersuchung betreffend der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei am 19.10.2015 erfolgt und mit Schreiben vom 16.11.2015 sei ihm mitgeteilt worden, dass seinem Antrag stattgegeben worden sei. Bei der alten Regelung sei es nämlich nicht notwendig gewesen, dass festgestellt werden hätte müssen, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar sei und dieser Zusatz im Behindertenpass eingetragen werden hätte müssen. Alles andere als die Amtshandlung betreffend des Ausweises gemäß § 29b StVO sei an diesen Tag kein Thema und es wäre ohne vorherige Einholung von Rechtsauskünften bei den zuständigen Ministerien oder anderen kompetenten Stellen von ihm eine Ausweitung von Untersuchungen oder anderen Amtshandlungen nicht akzeptiert worden, weil unbefristet ausgestellte Bescheide nicht ohne weiteres abgeändert werden könnten.

Gemäß LStR 2002, Rz 839a, behielten Bescheinigungen, welche vor dem 1.1.2005 ausgestellt worden seien, ihre Gültigkeit, solange keine aktuellere Einstufung vorgenommen werde. In seinem Fall liege keine aktuellere Einstufung vor, es habe sich

an der unbefristeten Ausstellung des Parkausweises nichts geändert, sondern es sei zur Neuausstellung gekommen, weil Form und Aussehen der alten Ausweise durch einen neuen Ausweis österreichweit einheitlich geregelt, dies mit Gesetz beschlossen und Ausweise von Verstorbenen, welche nicht der Behörde rückübermittelt würden, eingezogen würden und durch eine neue Form des Aussehens sofort als widerrechtlich verwendet erkannt werden sollten. Dass auf Grund einer Gesetzesänderung für einen speziellen Punkt etwas angeordnet werden könne, sei nachvollziehbar, aber dass davon gleich auf nicht beschlossene Punkte Untersuchungen oder sonstige Maßnahmen angeordnet werden könnten oder damit nicht mehr als gültig angesehen würden, insbesondere wenn sie unbefristet ausgestellt würden, sei nicht nachvollziehbar.

Ergänzend werde angeführt, dass es nicht richtig sei, falls seinem Antrag um Gewährung der Pauschale nicht stattgeben werde, dass für das ganze Jahr 2015 der Pauschalbetrag nicht gewährt werde, weil die Entscheidung für den Parkausweis und für nichts anderes erst im November 2015 ergangen sei, sodass dieser zumindest vorher noch gültig gewesen sei.

Im am 10.5.2017 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2016 wurde der strittige Freibetrag für Diätverpflegung gleichfalls nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass laut Sachverständigengutachten vom 28.10.2015 der Sozialministeriumservicestelle kein derartiges Pauschale mehr zustehe; diese letzte Begutachtung sei somit für steuerliche Zwecke bindend; die vorher ausgestellte alte Bescheinigung habe somit ihre Gültigkeit verloren.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde, in welcher auch auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2016 verzichtet wurde, ist im Schriftsatz betreffend Vorlageantrag hinsichtlich Einkommensteuer für 2015 enthalten, sodass seitens des Bundesfinanzgerichts darauf verwiesen wird.

Im Vorlagebericht an das BFG führte die belangte Behörde hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts aus, dass eine „*Magendiät* gem. § 2 Abs. 1 der VO außergewöhnliche Belastungen“ strittig sei. Die belangte Behörde habe vom Sozialministeriumservice das letzterstellte Gutachten betreffend den Bf angefordert. Laut Sachverständigengutachten vom 19.10.2015 bestehe ein Grad der Behinderung von 60 %. Der Bf besitze laut Gutachten zu diesem Zeitpunkt einen Parkausweis gemäß § 29b StVO. Vom Gesamtbetrag der Behinderung entfielen 10 % auf den Zustand nach einer Dickdarmteilresektion bei Dickdarmkrebs. Laut einem Telefonat vom 3.5.2017 mit dem Sozialministeriumservice „wurde keine Krankendiätverpflegung mehr zuerkannt, weil die anteilige prozentuelle Festsetzung des GdB nur noch mit 10 % bescheinigt wurde“.

Zu diesem, aus ihrer Sicht vorliegenden Sachverhalt, gab die belangte Behörde im Vorlagebericht folgende Stellungnahme ab:

„Jede aktuellere Einstufung eines Abgabepflichtigen hinsichtlich des Grades der Behinderung (im Folgenden GdB) ersetzt sämtliche bei den Voreinstufungen getroffenen Feststellungen. Im vorliegenden Fall wird in der letztgültigen Einstufung durch das

*Sozialministeriumservice kein Bedarf für Krankendiätverpflegung mehr bescheinigt. Solange eine derartige Zusatzeintragung beim BSA nicht vorliegt, kann daher keine Berücksichtigung der Krankendiätverpflegung ohne Selbstbehalt erfolgen. Die Ermittlungen des Finanzamtes ergaben, dass es sich nicht um einen bloßen ‚Irrtum‘ des Sozialministeriumservice handelte, sondern dass die Zusatzeintragung unterblieb, weil vom GdB nur 10 % auf die für die Krankendiätverpflegung maßgebliche Behinderung entfallen. Für eine Anerkennung der Krankendiätverpflegung ohne Selbstbehalt bleibt daher nach Auffassung des Finanzamtes kein Raum. Ob die Krankendiätverpflegung mit Selbstbehalt anzuerkennen wäre, kann dahingestellt bleiben, weil dies auf die Höhe Einkommensteuer in den strittigen Veranlagungsjahren keine Auswirkung hätte. Abschließend wird angemerkt, dass die angefochtenen Bescheide sowohl hinsichtlich der Krankendiätverpflegung, als auch hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel den vom Sozialministeriumservice elektronisch in den Dauerakt des Finanzamtes überspielten Daten entsprechen.“*

Mit Schriftsatz vom 18.6.2017 stellte der Bf bei der belangten Behörde unter Hinweis darauf, dass nach Studium des Vorlageberichts eine ergänzende Stellungnahme seinerseits erforderlich sei, einen Antrag auf Akteneinsicht hinsichtlich einiger explizit angeführter Aktenteile, welche ihm in der folge seitens der belangten Behörde übermittelt wurden.

In einer Stellungnahme zum Vorlagebericht der belangten Behörde vom 2.7.2017 führte der Bf daraufhin aus:

Im vom Bundessozialamt übermittelten Datenblatt, auf dem sich auch ein handschriftlicher Vermerk, vermutlich eines Sachbearbeiters der belangten Behörde, befindet, sei angeführt, dass keine Diätpauschale wegen Dickdarmerkrankung mehr zuerkannt würde, da die anteilige prozentuelle Festsetzung nur mehr mit 10 % bescheinigt worden sei.

Dazu stelle er klar, dass es zu keiner Zeit ein Diätpauschale wegen Dickdarmerkrankung gegeben habe bzw irgendwann eine derartige beantragt worden sei. Es sei somit etwas aberkannt worden, was nicht einmal beantragt bzw gewährt worden sei. Bei der Untersuchung am 19.5.2015 und dem erstellten Gutachten sei kein Hinweis zu finden, dass eine Untersuchung wegen der Diätpauschale stattgefunden habe und dies überhaupt ein Thema gewesen sei. Wie bereits angeführt, habe er bis dato beim Bundessozialamt noch nie eine Diätbescheinigung beantragt bzw sei keine solche ausgestellt worden.

Wenn es zur Aberkennung der Diätpauschale gekommen wäre, hätte diese Vorgangsweise (Aberkennung ohne Stellungnahme bzw ohne Bescheid und Rechtsmittel) jeglicher rechtsstaatlicher Erledigung widersprochen. Er könne nur gegen das Sozialministerium im Rechtsmittel vorgehen und nicht gegen das Finanzamt. Das ihm übermittelte Erledigungsschreiben des Sozialministeriumservice habe nur über die Zusatzeintragung betreffend § 29 StVO abgesprochen.

Er habe eine Diätbescheinigung des Rehazentrums iZm der erlittenen Gehirnblutung erhalten und diese der belangten Behörde ausgefolgt. Diese vor 2005 ausgestellte

Bescheinigung habe laut sämtlicher eingeholter Rechtsauskünfte weiterhin Gültigkeit. Die Dickdarmoperation habe erst 2004 stattgefunden und er sei dort als geheilt entlassen worden. Es hätte somit keinerlei Befunde oder sonstige Unterlagen gegeben, wonach er eine Diätpauschale wegen Dickdarmerkrankung hätte beantragen können. Der im Gutachten angeführte Gesamtbetrag der Behinderung 10 % (Zustand nach Dickdarmteilresektion) spreche nicht über eine Diätpauschale ab, daher sei dieser Passus, der im gegenständlichen Aktenvermerk besonders zitiert werde, irrelevant.

Die belangte Behörde verwies in ihrer Stellungnahme zur Eingabe des Bf vom 2.7.2017 (Mail vom 6.7.2017) auf ihre Ausführungen, wonach nach ihrer Auffassung jede aktuellere Einstufung eines Abgabepflichtigen hinsichtlich des Grades der Behinderung sämtliche bei den Voreinstufungen getroffenen Feststellungen ersetze. Nach Auffassung der belangten Behörde habe eine im Jahr 1993 von einem Reha-Zentrum ausgestellte Diätbestätigung keinerlei Wirkung mehr, wenn eine spätere Einstufung durch das Sozialministeriumsservice vorliege.

Nur wenn es dem Bf gelänge, vom Sozialministeriumservice eine rückwirkende Bestätigung für die Krankendiätverpflegung zu erhalten, könnte sich für das beschwerdegegenständliche Jahr eine geänderte rechtliche Beurteilung im Hinblick auf eine eventuelle Anerkennung der Diätverpflegung ohne Selbstbehalt ergeben. Es läge jedoch nach Ansicht der belangten Behörde am Bf, eine solche rückwirkende Bestätigung herbeizuführen.

Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde seitens des BFG am 6.7.2017 dem Bf übermittelt; eine Stellungnahme seinerseits ist nicht erfolgt.

Über Ersuchen des erkennenden Richters übermittelte der Bf mit Mail vom 23.8.2017 dem BFG einen Kurzarztbericht vom 21.5.1996 über seinen Aufenthalt in der Rehaklinik vom 24.4.1996 bis 22.5.1996, in welchem als „letzte medikamentöse Therapie“ eine „cholesterinarme Kost“ bescheinigt wird.

## **Sachverhalt**

Der insgesamt in einem Ausmaß von 60 % behinderte Bf machte erstmalig im Jahr 1993 einen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magenkrankheit bzw anderer innerer Erkrankung auf Grund einer ärztlichen Bestätigung einer Rehaklinik, in der er wegen seines Zustandes nach einer Hirnblutung bzw einem Schlaganfall behandelt wurde, geltend. Dieser Freibetrag wurde seit diesem Zeitpunkt in den Einkommensteuerbescheiden bis einschließlich 2014 durchgehend als außergewöhnliche Belastung iHv 42 € pro Monat ohne Abzug eines Selbstbehaltes entsprechend berücksichtigt.

Bei einer am 19.10.2015 beim Sozialministeriumservice durchgeführten Untersuchung zur Erstellung eines Sachverständigengutachtens nach der Einschätzungsverordnung

(BGBl II Nr 261/2010), die sich primär auf das weitere Vorliegen der Voraussetzungen eines Ausweises gemäß § 29b StVO bezog, wurde der Grad der Behinderung des Bf im Hinblick auf seinen Zustand nach einer im Jahr 1993 erlittenen Hirnblutung, auf Grund derer ihm auch die erwähnte Diätverpflegung verordnet worden ist, weiterhin mit 60 % festgestellt. Das Gutachten enthält keine Angaben dazu, dass diese Diätverpflegung nicht mehr eingehalten werden müsse. Im Hinblick auf einen Zustand nach einer Dickdarmteilresektion bei Dickdarmkrebs im Jahr 2004 wurde der Grad der Behinderung wegen weitgehender Beschwerde- und Rezidivfreiheit mit 10 % festgestellt. Hinsichtlich dieser Erkrankung hat der Bf bei der belangten Behörde zu keinem Zeitpunkt die Aufwendungen für Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht und enthält auch das im Oktober 2015 seitens des Sozialministeriumservices erstellte Gutachten keine Ausführungen dazu.

Im den Einkommensteuerbescheiden für 2015 und 2016 wurde der dort so bezeichnete „Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magenkrankheit“ unter Hinweis darauf, dass seitens des Sozialministeriumservices keine „Magendiät“ bescheinigt worden sei, nicht berücksichtigt.

Gegen diese Nichtberücksichtigung richten sich die gegenständlichen Rechtsmittel.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die seitens der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten Verwaltungsakten sowie die Eingaben des Bf gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Aus den letztangeführten Beweismitteln wurde insbesondere der Schluss gezogen, dass die bis einschließlich 2014 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigte Diätverpflegung in keinem Zusammenhang mit der im Jahr 2004 durchgeföhrten Dickdarmteilresektion bei Dickdarmkrebs, hinsichtlich derer eine Behinderung in einem Ausmaß von lediglich 10 % vorliegt, sondern ausschließlich auf dem 1993 erlittenen Schlaganfall bzw der Gehirnblutung und somit einem Grad der Behinderung im Ausmaß von 60 %, beruht.

## **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 2 EStG 1988 Ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und 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.

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs 6 erster Satz Teilstrich 6 EStG 1998 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs 6 letzter Satz EStG 1998 kann der Bundesminister für Finanzen 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 außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm gemäß § 35 Abs 1 EStG 1988 ein Freibetrag zu.

Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich gemäß § 35 Abs 2 erster Satz EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit richtet sich in Fällen, in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung. 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, abgesehen von hier nicht relevanten Ausnahmefällen, 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.

Der Bundesminister für Finanzen kann gemäß § 35 Abs 7 EStG 1988 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.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat gemäß § 35 Abs 8 EStG 1988 mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln.

Gemäß § 1 Abs 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr 303/1996 idF BGBl II Nr 430/2010) ist in Fällen, in denen der Steuerpflichtige Aufwendungen

durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Eine Behinderung liegt gemäß § 1 Abs 2 dieser Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Gemäß § 2 Abs 1 dieser Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Nach § 2 Abs 2 dieser Verordnung sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% die angeführten Beträge für Diätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Bestimmungen dahingehend, wer für die Bescheinigung des Erfordernisses einer Diätverpflegung befugt ist, enthält die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen nicht. Nach Ansicht der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 839h) kann der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung entweder durch eine Bescheinigung eines Arztes oder des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) erfolgen. Nach Ansicht der Judikatur ist das Erfordernis einer Einnahme von Diät auf geeignete Weise nachzuweisen, zB durch eine ärztliche Bestätigung über Art und Beginn der Diät (UFS 20.5.2011, RV/0150-F/11; Jakom/Vock, EStG<sup>10</sup> § 35 Rz 23).

## **Erwägungen**

In der gegenständlichen Beschwerdesache ist strittig, ob die Voraussetzungen für die Berücksichtigung einer Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten aus dem Titel „Magenkrankheit oder anderen inneren Krankheit“ iHv 42 Euro pro Kalendermonat iSd § 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind oder nicht. Unstrittig ist hingegen, dass eine derartige Diätverpflegung bereits erstmalig im Einkommensteuerbescheid für 1993, und zwar offenkundig auf Grund einer Bestätigung, welche seinerzeit jene Rehaklinik ausgestellt hat, in der sich der Bf nach einem Schlaganfall bzw einer Gehirnblutung befunden hat, Berücksichtigung gefunden hat und idF eben diese Diätverpflegung auf Grund dieses Leidens weiterhin (bis einschließlich der Arbeitnehmerveranlagung für 2014) als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden ist. Unstrittig ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Zustand des Bf nach dem Schlaganfall bzw der Gehirnblutung, mit welchem die erwähnte Bestätigung der Rehaklinik in unmittelbarem Zusammenhang steht, weiterhin und zwar bis dato einen Grad der Behinderung bzw eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 60 % verursacht.

Dies ist durch das Sachverständigengutachten des Sozialministeriumsservices vom Oktober 2015 eindeutig dokumentiert.

Entgegen der offenkundigen Sachverhaltsannahme und der daraus resultierenden Rechtsansicht der belangten Behörde steht somit die seitens des Bf als außergewöhnliche Belastung begehrte Krankendiätverpflegung wegen „Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit“ in keinerlei Zusammenhang mit den bei ihm erst im Jahr 2004 festgestellten und dementsprechend behandelten Dickdarmkarzinom, hinsichtlich dessen aktuellen Gesundheitszustandes sich aus dem Gutachten des Sozialministeriumsservices wegen weitgehender Beschwerdefreiheit ein Grad der Behinderung bzw eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von lediglich 10 % ergibt, was einer Berücksichtigung der Diätverpflegung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes entgegenstünde. Wie der Bf in diesem Zusammenhang nach Ansicht des BFG daher auch zutreffend ausgeführt hat, betrifft die von ihm 1993 erstmalig beantragte Diätverpflegung auch keine „Magendiät“, sondern steht offenkundig mit einer gleichfalls außergewöhnlichen Belastungen zugänglichen, in gleicher Höhe zu berücksichtigenden, Diätverpflegung wegen einer „anderen inneren Erkrankung“ in Zusammenhang. Aus dem seitens des Bf dem BFG übermittelten Kurzarztbericht vom 21.5.1996 über seinen Aufenthalt in der Rehaklinik vom 24.4.1996 bis 22.5.1996, erhellt, dass es sich dabei um eine „cholesterinarme Kost“ gehandelt hat. Seitens des BFG wird es als durchaus nachvollziehbar erachtet, dass der Bf zur Reduktion seiner Blutfettwerte und damit zur Vermeidung eines neuerlichen Schlaganfalles aus medizinischer Sicht angehalten ist, zeitlebens eine derartige Diät einzunehmen.

Das Sozialministeriumsservice hat im Gutachten vom Oktober 2015 über die Voraussetzungen der Notwendigkeit einer Diätverpflegung, gleich welcher Art auch immer, nicht abgesprochen und somit die Notwendigkeit einer solchen auch nicht verneint. Die Darstellung der belangten Behörde in ihrem Vorlagebericht, wonach laut einem Telefonat mit dem Sozialministeriumservice keine Krankendiätverpflegung "mehr zuerkannt", weil die anteilige prozentuelle Festsetzung des Gesamtbetrags der Behinderung nur noch mit 10 % bescheinigt worden sei, findet somit in den gutächtlichen Feststellungen keine Deckung und wäre überdies, wie bereits erwähnt, insoweit nicht von Relevanz, als die seit dem Jahr 1993 auf Grund einer ärztlichen Bestätigung, deren Gültigkeit auch der aktuellen Rechtslage entspricht, zumal für die Ausstellung einer solchen keine Alleinzuständigkeit des Sozialministeriumsservices besteht, eingenommene Diätverpflegung nicht mit einem Magen- oder Darmleiden im Zusammenhang steht. Allfällige diesbezügliche Eintragungen im Behindertenpass sind daher bloß deklarativer, keinesfalls aber rechtsbegründender Natur. Somit ist auch die auf dieser offenkundig irrgen Sachverhaltsannahme beruhende rechtliche Schlussfolgerung der belangten Behörde, es seien dem Bf Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten iSd § 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen nicht zuzubilligen, notwendigerweise unzutreffend.

Die beantragte Krankendiätverpflegung wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit iHv 42 € monatlich (504 € jährlich) war somit für die Jahre 2015 und 2016 zuzerkennen. Die ohne Berechnung eines Selbstbehaltes zu ermittelnde außergewöhnliche Belastung beträgt somit in beiden Beschwerdejahren insgesamt 3.078 Euro.

Was das Jahr 2015 betrifft, so wurde dem sonstigen Beschwerdebegehren (Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Gemeinderat) bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 4.5.2017 (Berichtigung am 10.5.2017) stattgegeben.

Im Ergebnis war somit den Beschwerden für beide Jahre statzugeben und die angefochtenen Bescheide dementsprechend abzuändern.

## **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.

Im gegenständlichen Fall beruhte die zu lösende Rechtsfrage, ob dem Bf ein Freibetrag wegen Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung zusteht, einzelfallbezogen ausschließlich auf der Beurteilung des Sachverhaltes, welche Behinderung kausal für diese Diätverpflegung ist. Hiebei handelt es sich jedoch nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 130 Abs 4 B-VG, sodass die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 29. August 2017