



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Abweisung des Antrages auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 gemäß § 295a BAO sowie Einkommensteuer 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 3. Juni 2011 stellte die Berufungswerberin beim Finanzamt den Antrag, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2008 gemäß § 295a BAO zu ändern. Begründend führte sie aus, mit Bescheid des Bundessozialamtes vom 23. Mai 2011 sei ihr Antrag vom 11. Jänner 2011 auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen worden, weil der Grad der Behinderung nicht mindestens 50 % betrage. Das vom Bundessozialamt durchgeführte medizinische Beweisverfahren habe jedoch ergeben, dass der Grad der Behinderung der Berufungswerberin 40 % betrage. Laut dem Beiblatt zur Bescheidbegründung seien bei der Untersuchung vom 2. März 2011 körperliche Funktionseinschränkungen (Wirbelsäulenleiden, beidseitiges Carpal-tunnelsyndrom) festgestellt worden, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauerten. Gleichzeitig sei in der Begründung für den Gesamtgrad der Behinderung darauf hingewiesen worden, dass eine rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung über den angeführten Zeitpunkt hinaus nicht möglich sei. Auf Grund vorliegender ärztlicher Bestätigungen in Verbindung mit dem ärztlichen

Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes sei es offenkundig, dass die vom Bundessozialamt bescheidmäßig festgestellten Behinderungen bzw. Beeinträchtigungen zumindest seit dem Kalenderjahr 2006 bestünden. Lasse eine Bescheinigung ohne weiteres den Schluss zu, dass die Behinderung bereits vor dem Zeitpunkt der Ausstellung der Bescheinigung vorhanden gewesen sei, sei eine rückwirkende Berücksichtigung möglich. Die Berufungswerberin beantrage daher, für die Jahre 2006 bis 2008 den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen Erwerbsminderung von 40 % sowie die im Jahr 2008 erwachsenen Kosten der Heilbehandlung (Physiotherapie) als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Dem Schreiben vom 3. Juni 2011 waren neben dem Bescheid des Bundessozialamtes vom 23. Mai 2011 eine ärztliche Physiotherapie-Verordnung vom 16. Juni 2008 (Diagnose: *BS Protrusion*), die Honorarnote einer Bandscheibenklinik vom 26. März 2009 („*Endoskopische Diskus-OP L4/5 rechts*“; Aufnahme-diagnose: Diskushernie = Bandscheibenvorfall in Höhe L4/5 rechts), die Honorarnoten derselben Bandscheibenklinik vom 16. November 2009 sowie vom 29. Jänner 2010 (jeweils über „*CT-gesteuerte Facetteninfiltration*“; Diagnose: „chronische Lumbago bei schwerer Diskopathie L4/5“ bzw. „Z. n. Diskusrezidivoperation L4/5 rechts am 8.4.2009“) sowie eine Rechnung vom 31. März 2010 betreffend Zuzahlung zu einem Kuraufenthalt angeschlossen.

In den am 15. Juni 2011 eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 und 2010 machte die Berufungswerberin wiederum den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (wegen Erwerbsminderung von 40 %) sowie Kosten der Heilbehandlung (ohne Selbstbehalt) geltend.

In den Bescheiden betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 und 2010 vom 29. Juni 2011 wurden zwar außergewöhnliche Belastungen in Form von Krankheitskosten anerkannt, die erklärten Beträge jedoch um einen (nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 berechneten) Selbstbehalt gekürzt; für 2010 verblieb danach kein abzugsfähiger Betrag. Ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde nicht gewährt. Begründend wies das Finanzamt darauf hin, dass der Grad der Erwerbsminderung erst im Mai 2011 festgestellt und nicht rückwirkend bescheinigt worden sei.

Mit Bescheiden vom 15. Juli 2011 wies das Finanzamt die Anträge auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 gemäß § 295a BAO ab. Die Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 23. Mai 2011 stelle hinsichtlich der Jahre 2006 bis 2008 kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, zumal in diesem Bescheid nicht über den entsprechenden Grad der Behinderung für diese Jahre abgesprochen worden sei.

In den Berufungen gegen die Bescheide vom 29. Juni 2011 (betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010) sowie die Bescheide vom 15. Juli 2011 (betreffend Abweisung der Anträge

auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008) wiederholte die Berufungswerberin ihren Rechtsstandpunkt, dass eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Stelle über die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Erwerbsminderung (Grad der Behinderung) als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO in Betracht komme. Die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses sei nicht möglich. Auf Grund der vorliegenden ärztlichen Bestätigungen sei es offenkundig, dass die festgestellten Behinderungen bzw. Beeinträchtigungen zumindest seit 2006 bestünden. Aus den medizinischen Befunden ergebe sich unzweifelhaft der Zusammenhang mit den der Erwerbsminderung zu Grunde liegenden Erkrankungen. Die Untersuchungsergebnisse des Bundessozialamtes bildeten daher nur eine gedankliche Fortführung der festgestellten Wirbelsäulenleiden aus Vorjahren. Der Berufungswerberin stehe daher der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 99 € jährlich zu. Gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen seien die Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Nach Ergehen abweislicher Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 stellte die Berufungswerberin die Vorlageanträge vom 19. August 2011. Die Berufung gegen die Abweisungsbescheide vom 15. Juli 2011 betreffend die Vorjahre 2006 bis 2008 legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Gemäß [§ 295a BAO](#) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat. Die Rückwirkung von Ereignissen muss sich aus Abgabenvorschriften ergeben; § 295a BAO ist nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 295a Tz 3).

2) In Bezug auf die Einkommensteuer der Jahre 2006 und 2007 hätten die von der Berufungswerberin begehrten Änderungen (der Höhe des steuerpflichtigen Einkommens) keine Auswirkung auf die festgesetzte Einkommensteuer(gutschrift). Für beide Jahre hat nämlich die Tarifsteuer - bei einem Einkommen von weniger als 10.000 € - ohnedies null € betragen. Mit den Einkommensteuerbescheiden vom 30. Mai 2007 (für 2006) und vom 4. April 2008 (für 2007) wurden gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 Sozialversicherungsbeiträge (in Höhe von jeweils 110 €), für 2007 wurde zusätzlich der Alleinerzieherabsetzbetrag (von 494 €) gutgeschrieben („Negativsteuer“).

3) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine körperliche oder geistige Behinderung, so steht ihm nach [§ 35 Abs. 1 bis 4 EStG 1988](#) ein Freibetrag zu, dessen Höhe sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) bestimmt. Aus der in § 35 Abs. 3 EStG 1988 enthaltenen Staffelung ist ersichtlich, dass ein Freibetrag erst ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % gewährt wird. [§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#) in der im Berufungsfall maßgeblichen Fassung (durch das AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004) lautet auszugsweise:

„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 ... 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.“

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, können, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25 % beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 noch bestimmte Mehraufwendungen geltend gemacht werden. Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Ein Selbstbehalt ist nicht abzuziehen.

4) Wie sich aus dem Gesetzestext (vgl. § 35 Abs. 2 EStG 1988) unmissverständlich ergibt, kann der Nachweis der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit nur durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Stelle erbracht werden. Diese Bescheinigung (in der Regel des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen) ist für die Abgabenbehörden bindend. Andere Beweismittel lässt das Gesetz nicht zu.

5) Der Spruch des an die Berufungswerberin ergangenen Bescheides des Bundessozialamtes vom 23. Mai 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Ausstellung eines Behindertenpasses lautet: *„Mit einem Grad der Behinderung von 40 % erfüllen Sie die Voraussetzungen für die Ausstellung eines Behindertenpasses nicht, sodass Ihr Antrag vom 11.1.2011 abzuweisen ist.“*

In dem einen Bestandteil der Begründung bildenden Beiblatt zu diesem Bescheid wird das Ergebnis der ärztlichen Begutachtung (Untersuchung vom 2. März 2011) wie folgt dargestellt:

Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden:

Lfd. Nr. 1: Wirbelsäulenleiden - Grad der Behinderung 40 %;

Lfd. Nr. 2: Carpal tunnelsyndrom beidseits - Grad der Behinderung 10 %.

Begründung der Position bzw. der Rahmensätze:

Pos. 1: Oberer Rahmensatz bei rezidivierend und anhaltenden Dauerschmerzen bei Zustand nach Bandscheibenoperation. Derzeit keine neurologischen Ausfälle. Geringgradige Bewegungseinschränkung der Halswirbelsäule bei nachvollziehbaren Schmerzen bei beginnenden Abnützungserscheinungen in den durchgeführten bildgebenden Untersuchungen.

Pos. 2: Unterer Rahmensatz bei erfolgreicher Operation des Carpal tunnelsyndroms rechtsseitig sowie nur geringgradig ausgeprägtem Carpal tunnelsyndrom linksseitig ohne Lähmungserscheinungen.

Gesamtgrad der Behinderung: 40 v.H.

Die führende funktionelle Einschränkung wird durch die funktionelle Einschränkung lfd. Nr. 2 nicht erhöht.

Der Gesamtgrad der Behinderung liegt vor seit: dem Gutachten.

Eine rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung über den angeführten Zeitpunkt hinaus ist nicht möglich.

6) Im gegebenen Zusammenhang käme als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO nur eine Bescheinigung des Bundessozialamtes (als zuständiger Behörde) in Betracht, aus der sich ergibt, dass die Behinderung der Berufungswerberin in einem ganz bestimmten Ausmaß bereits im Streitzeitraum bestanden hat. Eine solche Bescheinigung liegt nicht vor bzw. wurde im Beiblatt zum Bescheid vom 23. Mai 2011 ausdrücklich die Feststellung getroffen, dass eine „rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung“ (über den Zeitpunkt der Begutachtung hinaus) nicht möglich sei.

7) Die Berufungswerberin verweist auf die vorgelegten „ärztlichen Bestätigungen“ (etwa die Diagnosen in den Honorarnoten einer Bandscheibenklinik), auf Grund derer offenkundig sei,

dass die im Mai 2011 vom Bundessozialamt festgestellte Behinderung zumindest schon seit 2006 bestanden habe. Es ist nachvollziehbar, dass ein Wirbelsäulenleiden der Berufungswerberin schon einige Zeit vor der ärztlichen Begutachtung durch das Bundessozialamt bestanden hat, zumal sie sich seit 2009 wiederholt operativen Eingriffen an einer Bandscheibenklinik unterzogen hat. Die von der Berufungswerberin vorgelegten Schriftstücke (Therapieverordnung, Honorarnoten der Bandscheibenklinik, Rechnung betreffend Kuraufenthalt) sind jedoch als Beweismittel zum Vorliegen einer Behinderung nicht zulässig (und zum Beweis des genauen Grades der Behinderung auch nicht ausreichend). Vielmehr hat der Gesetzgeber mit der Anordnung, dass eine Nachweisführung (hinsichtlich der Tatsache der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle zu erfolgen hat, bindende Beweisregeln geschaffen. Die allgemeine Regel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, gilt daher hier nicht (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 2 und 3 zu § 35).

8) Erlässe und Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen sind keine verbindlichen Rechtsquellen. Schon deshalb kann sich die Berufungswerberin nicht mit Erfolg auf eine Erlaussage berufen, wonach bei Vorliegen von Bestätigungen (der zuständigen Stelle), die keinen Hinweis auf den Zeitpunkt des Entstehens der Behinderung enthalten, zwar grundsätzlich vom Zeitpunkt der Ausstellung der Bestätigung auszugehen sei, ein früherer Zeitpunkt für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung aber dann maßgebend sein soll, wenn dieser „offenkundig“ ist (Rz 839 der Lohnsteuer-Richtlinien 2002 in der Stammfassung, somit zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2004). Als Beispiel wird eine Behinderung auf Grund der Verletzungen durch einen Verkehrsunfall genannt. Nach der aktuellen Fassung der Rz 839f LStR 2002 soll (nur) dann, wenn die Behinderung „die Folge eines Ereignisses“ ist, der festgestellte Grad der Behinderung - aus Vereinfachungsgründen - für Zwecke der Steuerermäßigung rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses gelten (so etwa auch *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG, Stand 1.6.2011, § 35 Anm. 40).

In anderen Fällen ist eine rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung grundsätzlich nicht möglich. Sie konnte auch im Falle der Berufungswerberin nicht getroffen werden (siehe das Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes vom 23. Mai 2011). Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass außergewöhnliche Belastungen auf Grund einer Behinderung in den Einkommensteuerbescheiden der Vorjahre nicht berücksichtigt werden durften.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Februar 2012

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei