

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 05.09.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 26.08.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 machte er den Freibetrag wegen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (Grad der Behinderung: 40 %), unter der Kennzahl 476 (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) 150 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt und unter der Kennzahl 730 (Krankheitskosten) 3.777 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend und vermerkte neben dieser Kennzahl handschriftlich „u.a. Hörgeräte“.

In dem am 26.08.2014 erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 brachte das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung den Freibetrag wegen eigener Behinderung in der Höhe von 99 € und die Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 150 € in Abzug. Die vom Bf geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt von 3.777 € führten zu keinen steuerlichen Auswirkungen, da sie den Selbstbehalt von 4.540,97 € nicht überstiegen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 05.09.2014 brachte der Bf vor, er habe in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 die Kosten für seine beiden Hörgeräte in der Höhe von 2.673,88 € versehentlich bei der Kennzahl 730 anstatt bei der Kennzahl 476 angeführt und legte als Nachweis für die angeschafften Geräte die Rechnung der Fa. Hansaton vom 28.06.2013 über diesen Betrag vor.

Mit Vorhalt vom 14.10.2014 wurde der Bf vom Finanzamt ersucht, das gesamte ärztliche Gutachten für die Behinderteneinstufung von 40% zu übermitteln. Um die zusätzlichen Kosten in Abzug bringen zu können, müsse die „Gehörbeeinträchtigung“ mindestens 25% betragen.

Am 27.10.2014 legte der Bf den Bescheid des Bundessozialamtes vom 05.03.2007 vor, in dem der Antrag des Bf auf Ausstellung eines Behindertenpasses abgewiesen worden ist, weil beim Bf ein Grad der Behinderung von nur 40% festgestellt worden ist und ein Behindertenpass nur bei einem Grad der Behinderung oder einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 50% ausgestellt werden kann. Wie dem Beiblatt zu diesem Bescheid zu entnehmen ist, ist nach dem ärztlichen Begutachtungsverfahren der Grad der Behinderung von 40% auf „Bluthochdruck, Herzleiden“ zurückzuführen.

In der am 28.10.2014 erlassenen Beschwerdeentscheidung wies das Finanzamt das Begehren des Bf, die Kosten der Hörgeräte als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes anzusetzen, als unbegründet ab. Im Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes vom 05.03.2007 sei die Art der Gesundheitsschädigung die zu einer Behinderung von 40% geführt habe, mit Bluthochdruck und Herzleiden beschrieben. Da die Behinderung nicht mit der Hörbeeinträchtigung im Zusammenhang stehe, seien die Kosten – wie im angefochtenen Bescheid angesetzt – als Krankheitskosten mit einem Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Im Vorlageantrag vom 13.11.2014 brachte der Bf vor, im Bescheid des Bundessozialamtes vom 05.03.2007 sei die Hörbehinderung aus dem einfachen Grund nicht angeführt, weil diese zum damaligen Zeitpunkt im Jahr 2007 noch nicht bestanden habe. Es sei jedoch sicher nachvollziehbar, dass durch diese zusätzliche Beeinträchtigung, der Grad der Behinderung eher steige. Ein Antrag auf Neufeststellung seiner Behinderung werde von ihm gestellt.

Am 30.03.2015 legte der Bf dem Finanzamt einen Auszug aus dem Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice vom 27.03.2015 vor, in dem bei einer Neufeststellung seiner Behinderung, der Grad der Behinderung von 40% auf 50% erhöht worden ist. Darin wurde festgestellt, dass der Bf neben seinem Herzleiden (chronisches Vorhofflimmern), eine beidseitige mittelgradige Innenohrschwerhörigkeit und Hüftbeschwerden links aufweise. Der Grad der Behinderung für das Herzleiden wurde (wie bereits im Bescheid vom 05.03.2007) mit 40%, die Schwerhörigkeit ebenfalls mit 40% und die Hüftbeschwerden links mit 10% eingeschätzt. Der Gesamtgrad der Behinderung wurde mit 50% ausgewiesen. Begründend wurde zum Gesamtgrad der Behinderung

ausgeführt, die führende funktionelle Einschränkung durch das Herzleiden werde durch wechselseitige negative Funktionseinschränkung der Innenohrschwerhörigkeit um eine Stufe (10%) erhöht. Die Hüftbeschwerden würde wegen Geringfügigkeit zu keiner weiteren Erhöhung führen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Diese Beeinträchtigung wird grundsätzlich unter Anwendung eines Selbstbehaltes berücksichtigt. Eine Ausnahme von dem in Abs. 4 leg.cit. näher geregelten Selbstbehalt besteht in Abs. 6 leg.cit. ua für Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, wobei der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindengeld) erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). 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 und bei einer Erwerbsminderung von 35% bis 44% 99 € jährlich beträgt.

§ 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 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 auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Bundesministers für Finanzen erlassen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, idF BGBl. II 2010/430, 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.

Die in § 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung sind nur dann ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 und ohne Kürzung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abzugsfähig, sofern sie mit der bescheinigten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/Vock, EStG 2017, § 35 Tz. 25; Doralt, EStG¹⁵, Kommentar, § 35 Tz. 9 und die dort angeführte Rechtsprechung ua VwGH 18.05.1995, 93/15/0079).

Der Begriff **Hilfsmittel** wird in der oben genannten Verordnung zwar nicht definiert, kann aber im Sinne des § 154 ASVG verstanden werden (vgl. Müller in SWK 1997, S 641). Demnach sind Hilfsmittel als Gegenstände oder Vorrichtungen anzusehen, die geeignet sind, die Funktionen fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundenen körperlichen oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen (vgl. BFG, 29.05.2015, RV/5101806/2014 ; UFS 2.5.2005, RV/0067-G/03).

Ein Hörapparat ist bei einer Schwerhörigkeit zweifelsfrei als Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung anzusehen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass im Beschwerdejahr 2013 der für den Bf bescheinigte Grad der Behinderung 40% betragen hat und diese Behinderung allein auf das vom Bundessozialamt mit Bescheid vom 05.03.2007 bescheinigte Herzleiden bzw. den Bluthochdruck zurückzuführen ist. Ebenso unstrittig ist, dass aufgrund einer neuerlichen Überprüfung der Behinderung erst im Jahr 2015 der Grad der Behinderung aufgrund einer beidseitigen mittelgradigen Schwerhörigkeit vom Sozialministeriumservice um 10% von bisher 40% auf 50% erhöht worden ist. Der Bf selbst weist im Vorlageantrag darauf hin, dass im Jahr 2007 die Schwerhörigkeit noch nicht bestanden hat.

Wie sich aus dem Gesetzestext (vgl. den oben zitierten § 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 des Bundessozialamtes bzw. des Sozialministeriumservice ist für die Abgabenbehörden bindend. Andere Beweismittel lässt das Gesetz nicht zu.

Auch wenn es durchaus einsichtig erscheinen mag, dass die Schwerhörigkeit bereits vor dem Jahr der amtlichen Bescheinigung im Jahr 2015 bestanden hat, ist eine Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten für die Hörapparate im Jahr 2013 als

außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt nach § 4 der Verordnung nicht möglich, da für das Streitjahr eine amtliche Bescheinigung der Schwerhörigkeit nicht vorliegt.

Die allgemeine Regel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, gilt hier nicht. Denn der Gesetzgeber hat 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 (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 35 Tz 4; VwGH 01.09.2015, 2012/15/0197; UFS, 27.02.2012, RV/0438-I/11).

Der Entscheidung ist die für das Streitjahr jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 EStG 1988 zugrunde zu legen. Im gegenständlichen Fall beruht die für das Beschwerdejahr bescheinigte Behinderung von 40% allein auf dem Herzleiden des Bf. Ein ursächlicher Zusammenhang des Herzleidens mit den Kosten des Bf für die Hörapparate ist unstrittig nicht gegeben.

Die gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zwingend vorgesehene amtliche Bescheinigung, wonach der Bf bereits im Beschwerdejahr aufgrund seiner Schwerhörigkeit in einem bestimmten Ausmaß behindert war, liegt nicht vor. Eine rückwirkende Berücksichtigung der Behinderung der Schwerhörigkeit für Kalenderjahre, die vor dem in der Bescheinigung nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 angegebenen Zeitraum liegen, mit dem Hinweis, die Schwerhörigkeit habe schon früher bestanden, ist aufgrund der bindenden Wirkung der amtlichen Bescheinigung nicht möglich (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 35 Tz 19).

Eine Berücksichtigung dieser Kosten konnte daher – wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zu Recht ausgeführt worden ist - nur nach der allgemeinen Regelung für außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes nach Abs. 4 leg.cit. erfolgen.

Da die strittigen Kosten für die Hörapparate den Selbstbehalt nicht übersteigen, kommt ihnen auch keine steuermindernde Wirkung zu.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Vielmehr ergab sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz und der dazu ergangenen Rechtsprechung. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. August 2017