



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., N., vertreten durch Herwig Panowitz, Steuerberater, 3300 Amstetten, Hauptplatz 30, vom 8. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), machte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 und 2010 neben anderen hier nicht strittigen Aufwendungen den Pauschbetrag für Diätverpflegung (Magen) gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen geltend.

Einkommensteuer 2009:

Das Finanzamt gewährte im Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 3 der obigen Verordnung € 1.836,00 als außergewöhnliche Belastung (Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges bei Körperbehinderung).

Die geltend gemachten Aufwendungen für die Diätverpflegung (Magen) wurden mit der Begründung nicht gewährt, dass diese vom Bundessozialamt nicht bescheinigt worden sei. Es könne daher der pauschale Freibetrag nicht berücksichtigt werden.

Die steuerliche Vertretung er hob mit der Begründung Berufung, dass beim Bw. auf Grund einer Blasen- und Mastdarmlähmung eine Diät nötig sei. Da es damals noch kein Bundessozialamt gegeben habe, könne es auch keine Bestätigung vom Bundessozialamt geben.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. zum Zwecke der Berücksichtigung des Freibetrages für Diätverpflegung ohne Selbstbehalt mit Ergänzungsersuchen vom 11. Juni 2010 um Vorlage einer entsprechenden Bestätigung des Bundessozialamtes bzw. – falls vorhanden – um eine alte Bestätigung des Amtsarztes. In dem vorgelegten Schreiben von der AUVA sei keine Diätverpflegung vermerkt.

Mit Fax vom 22. Dezember 2010 langte beim Finanzamt folgende ärztliche Bestätigung ein:

"...Die von meinem Pat.... in seinem Begleitschreiben angegebenen Probleme wegen Nahrungsmittelunverträglichkeiten sind aus ärztlicher Sicht durchaus glaubhaft, da ich den Patienten seit vielen Jahren betreue und auch laufend wegen oben genannter Probleme behandeln muss."

Mit Schreiben vom 28. Juli 2011 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass, wie man den beigefügten Lohnsteuerrichtlinien*) entnehmen könne, für den Nachweis der Notwendigkeit einer Krankendiätverpflichtung die Bescheinigung eines Arztes ausreichend sei (839h LStR). Er ersuche daher im Sinne einer bürgerorientierten Verwaltung die Berufung ehest möglich zu bearbeiten.

*)"839h

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (siehe Rz 839d) erfolgen.

Hängt die jeweilige Diät mit der Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen zusammen und wurde eine mindestens 25%ige Erwerbsminderung für diese Leiden festgestellt, entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988, in allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen."

Das Finanzamt erließ am 10. August 2011 eine Berufungsvorentscheidung, in der der Pauschbetrag für Diätverpflegung nunmehr zum Ansatz kam, allerdings wegen des Abzugs eines Selbstbehaltes ohne steuerliche Auswirkungen blieb.

Die Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 4.455,71 € nicht übersteigen.

Liegt bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine mindestens 25-prozentige Behinderung vor und beträgt davon der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20 % (Anmerkung: richtig 25 %) im Sinne der Richtsatzverordnung, entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen (vgl. LStR Rz 839h). Der diesbezügliche Nachweis vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen wurde nicht erbracht. Der

pauschale Freibetrag für Diätverpflichtung wurde daher um den Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 gekürzt."

Einkommensteuer 2010:

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10. August 2011 anerkannte das Finanzamt wiederum den Kfz-Pauschbetrag, den Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988) in Höhe von € 726,-- und den Pauschbetrag für Diätverpflegung, allerdings wiederum unter Ansatz des Selbstbehaltes.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 4.093,92 € nicht übersteigen. Aufwendungen für eine Diätverpflegung wurden vom Bundessozialamt nicht bescheinigt, daher wird vom pauschalen Freibetrag ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abgezogen."

Der steuerliche Vertreter erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und den Einkommensteuerbescheid 2010 mit folgender Begründung Berufung:

"Nach Rücksprache mit einem Facharzt für Neurologie stellte dieser fest, dass bei der Gesundheitsschädigung "Querschnittssyndrom D 12", für das eine 100%ige Behinderung bescheinigt wird, auf jeden Fall die Behinderung der Mastdarmlähmung, für die der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung beantragt wurde, immanent ist. Somit beträgt der Anteil der Behinderung Mastdarmlähmung mehr als 20 %, weshalb diese Pauschale nicht um den Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu kürzen ist."

Folgendes Schreiben des Landesinvalidenamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. Februar 1994 wurde vorgelegt:

"Aufgrund der amtsweitig durchgeföhrten Nachuntersuchung im Landesinvalidenamt am 15.11.1993 wird mitgeteilt, daß Sie nachwievor dem Kreis der begünstigten Behinderten angehören und der Grad der Behinderung weiterhin 100 v. Hundert beträgt.

Als Nachweis Ihrer Begünstigung gilt weiterhin der Bescheid des Landesinvalidenamtes vom 9.10.1990."

Auf Grund einer mündlichen Anfrage des Finanzamtes beim Bundessozialamt, wurde von diesem bestätigt, dass kein Anspruch auf Magendiät bestehe.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Einem Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates, ein Gutachten des Bundessozialamtes über die Höhe des Behinderungsgrades vorzulegen, kam der Bw. nicht nach.

Dem unabhängigen Finanzsenat wurde auf Grund einer schriftlichen Anfrage vom Bundessozialamt der Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Zusatzeintragung "Diätverpflegung" vom 9. März 2011 übermittelt.

Die Abweisung wurde begründet, da dem eingeholten ärztlichen Sachverständigengutachten vom 9.11.2010 zu entnehmen ist, dass die Voraussetzungen, laut vorliegenden Unterlagen, für eine Diätverpflegung nicht vorlägen, und eine Stellungnahme zu diesen Feststellungen

innerhalb der gesetzten Frist beim Bundessozialamt nicht eingebracht worden sei, liegen die Voraussetzungen für die genannte Zusatzeintragung somit nicht vor und der Antrag war abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der Aktenlage und weiteren Ermittlungen wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. ist im Jahr 1989 bei einem Verkehrsunfall verletzt worden und erlitt eine Gesundheitsschädigung "Querschnittssyndrom D 12", für die vom Bundessozialamt eine 100%ige Behinderung bescheinigt wird.

Eine Zusatzeintragung "Diätverpflegung" in den Behindertenpass durch das Bundessozialamt ist nicht erfolgt.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

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:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

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.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro 6%

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%

mehr als 36.400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich je um einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm ein Freibetrag (Abs. 3) zu (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in den Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957.

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.

Gemäß § 124b Ziffer 111 EStG 1988 ist § 35 Abs. 2 EStG 1988 in der (vorstehend zitierten) Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 erstmals auf Bescheinigungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 ausgestellt werden. Bescheinigungen, die vor dem 1. Jänner 2005 gemäß § 35 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 180/2004 ausgestellt werden, gelten ab 1. Jänner 2005 als Bescheinigungen im Sinne des § 35 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004.

Vor dem 1. Jänner 2005 war auch das Gesundheitsamt (Amtsarzt) für die Ausstellung dieser Bescheinigungen zuständig.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, nicht von der Abgabenbehörde zu treffen. Ein Antragsteller hat nur dann Anspruch auf einen Freibetrag, wenn eine amtliche Bescheinigung einer hierfür vorgesehenen Stelle vorgelegt wird. Der vom Antragsteller vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer47 § 35 Rz. 2).

Allgemein ist betreffend die Gültigkeit der Bescheinigungen festzuhalten, dass solche nur bis zur Ausstellung einer neuen Bescheinigung gültig sind. Die Abgabenbehörde hat ihrer Entscheidung die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung zugrunde zu legen (VwGH 21.12.1999, 99/16/0262).

Das Bundessozialamt stellte mit Bescheid vom 9. Oktober 1990 (Amtswegige Nachuntersuchung am 3.02.94) fest, dass der Bw. dem Kreis der begünstigten Behinderten im Sinne des Behinderteneinstellungsgesetzes angehört und dass der Grad der Behinderung 100% beträgt. Der festgestellte Grad der Behinderung beruht auf einer Querschnittsyndrom D 12 zu 100% und auf Grund des Zustandes nach Unterarmfraktur zu 30%. Das Bundessozialamt wies mit oa. Bescheid vom 9. März 2011 eine Zusatzeintragung "Diätverpflegung" in den Behindertenpass ab.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 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. Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungswege Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen. Diese Verordnungsermächtigungen berechtigen den Bundesminister für Finanzen die gesetzlichen Bestimmungen betreffend behinderte Personen durch Verordnung zu konkretisieren.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, erlassen. Gemäß § 1 Abs. 1 dieser Verordnung sind, wenn 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 vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (§ 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen).

§ 2 Abs. 1 der genannten Verordnung bestimmt Folgendes:

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltens gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 der genannten Verordnung).

Dem Bescheid des Bundessozialamtes vom 9. Oktober 1990 zufolge lag keine Magenkrankheit vor. Mit Bescheid vom 9. März 2011 wies das Bundessozialamt eine Zusatzeintrag "Diätverpflegung" ab.

Da der Grad der Behinderung betreffend die Magenkrankheit nicht mindestens 25% betrug, lagen - selbst wenn die Diätverpflegung mit der festgestellten Magenerkrankung zusammen hängen sollte - die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des beantragten Freibetrages ohne Abzug des Selbstbehaltens nicht vor.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juli 2012