

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 28.08.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 06.08.2015 und 07.08.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2014 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide werden wie in den Beschwerdevereinscheidungen abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind den Beschwerdevereinscheidungen vom 31.08.2016 und 01.09.2016 zu entnehmen.

2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I) Verfahrensgang:**

1) Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2010 bis 2014 machte er als außergewöhnlichen Belastungen (unter Angabe der Nummer seines Behindertenpasses) für einen Grad der Behinderung von 60%, den Freibetrag wegen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, den Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung, den Freibetrag für Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit (im Jahr 2010) bzw. einer Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit (in den Jahren 2011-2014), sowie Krankheits- und Kurkosten geltend.

2) Das Finanzamt führte für die Jahre 2010 bis 2013 mit Bescheiden vom 24.01.2012 (für 2010), 04.09.2012 (für 2011), 18.04.2013 (für 2012) und 11.04.2014 (für 2013) erklärungs-gemäße Veranlagungen durch.

3) Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2014 führte das Finanzamt auch eine Nachbescheidkontrolle für die Jahre 2010 bis 2013 durch, in der der Bf um Nachweis der Voraussetzungen für die Freibeträge bezüglich der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und der Diätverpflegung ersucht worden ist. Der Bf legte dazu eine Kopie des ihm vom Bundessozialamt am 06.09.2005 ausgestellten Behindertenpasses mit einem bescheinigten Behindertengrad von 60% vor. Weiters legte er ein ärztliches Attest seines Hausarztes Dr. Rochus K vom 02.03.1998 vor, in dem dem Bf bescheinigt worden ist, dass er wegen einer seit 1972 bestehenden chronischen Hauterkrankung eine dauernde Diät einnehmen müsse.

4) In der Folge erließ das Finanzamt am 06.08.2015 im wiederaufgenommenen Verfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2013 und führte mit dem am 07.08.2015 erlassenen Bescheid die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2014 durch. In diesen Bescheiden erkannte das Finanzamt den Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Körperbehinderung und den Freibetrag für Diätverpflegung nicht an, setzte jedoch in Höhe des Freibetrages für Diätverpflegung von 612 € (12 x 51 €) zusätzliche Krankheitskosten mit Selbstbehalt an.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, der Passus „Der Inhaber des Passes gehört dem Personenkreis der begünstigten Behinderten im Sinne des Behinderteneinstellungsgesetzes an“ sei vom Bundessozialamt mit 27.01.2006 gestrichen worden. Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung sei im Behindertenpass ebenfalls nicht vermerkt. Der pauschale Freibetrag für das eigene KFZ wegen Behinderung sei somit nicht zu berücksichtigen gewesen. Die Diät werde nur mit Abzug des Selbstbehaltes anerkannt.

5) In der gegen die angeführten Sachbescheide eingebrachten Beschwerde vom 28.08.2015 beantragte der Bf die Zuerkennung des pauschalen Freibetrages für ein eigenes KFZ in Höhe von 190 € monatlich, da es ihm aufgrund seiner jahrelangen, mindestens seit 15 Jahren bestehenden polyarthrosen Beschwerden im Kniegelenk und Hüfte, nicht zumutbar sei, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen. Der PKW sei auf ihn zugelassen. In seinem Behindertenpass sei seine Gehbehinderung nicht eingetragen, da er nicht wusste, dass dies die Voraussetzung für die KFZ-Pauschale sei. Er habe diese Eintragung beim Sozialministeriumservice nun beantragt. Sobald diese Änderung im Behindertenpass erfolgt sei, werde er eine Kopie dem Finanzamt übermitteln. Als Nachweis legte er eine mit 13.08.2015 datierte Bestätigung seines Hausarztes Dr. K vor, nach der beim Bf „großflächige Psoriasis, psoriatische Arthropathie, Hypothyreose und Polyarthrosen Kniegelenk/Hüfte bds.“ diagnostiziert worden sind.

6) In der Folge legte der Bf ein vom Sozialministeriumservice am 07.03.2016 ausgestelltes Parkausweis für Behinderte nach § 29b StVO vor.

7) Mit Schreiben vom 13.04.2016 teilte das Finanzamt dem Bf mit, dass die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses nicht möglich sei. Im vorliegenden Fall sei der Behindertenpass am 07.03.2016 ausgestellt worden, eine Berücksichtigung der behinderungsbedingten Kosten sei daher erst ab dem Jahr 2016 möglich.

8) In einem Auskunftersuchen an das Sozialministeriumservice vom 25.04.2016 wies das Finanzamt vorerst darauf hin, dass dem Bf im Behindertenpass vom 16.03.2016 ein Behinderungsgrad von 70% bescheinigt worden sei und die Eintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“ enthalte.

Es wurde ersucht bekannt zu geben, seit wann die Gehbehinderung bestehe, wann der Antrag auf Berücksichtigung einer Gehbehinderung eingereicht worden sei und aus welchen Gründen die Eintragung der Gehbehinderung erst im Jahr 2016 erfolgt sei. Daneben wurde um Auskunft ersucht, ob bereits im Behindertenpass aus dem Jahr 2003 eine Diätverpflegung eingetragen gewesen sei und aus welchen Gründen im Behindertenpass aus dem Jahr 2006 die Notwendigkeit einer Diätverpflegung nicht eingetragen worden sei.

9) Nach einer Urgenz vom 04.08.2016 teilte das Sozialministeriumservice dem Finanzamt per E-Mail am 30.08.2016 mit, dass der Erstantrag auf die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ am 01.09.2015 gestellt und diese im Sachverständigengutachten vom 09.11.2015 befürwortet worden sei. Die Gewährung der Zusatzeintragung „Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wegen Erkrankung des Verdauungssystems - D3“ sei nach Vorlage weiterer ärztlicher Befunde im Sachverständigengutachten vom 12.01.2016 (Anmerkung. Begutachtung vom 29.12.2015) bestätigt worden.

Im aktuellen Behindertenpass des Bf mit der Nummer 000 seien der Grad der Behinderung mit 70%, der Zusatzvermerk „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“, sowie die Zusatzeintragung „Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wegen Erkrankung des Verdauungssystems - D3“, vermerkt. Ein Parkausweis nach § 29b StVO sei vom Sozialministeriumservice ausgestellt worden.

Im Jahr 2005 sei nur ein Grad der Behinderung von 60%, ohne die zum damaligen Zeitpunkt möglichen Zusatzeintragungen, festgestellt worden.

10) In den am 31.08.2016 (für die Jahre 2010-2013) und 01.09.2016 (für das Jahr 2014) erlassenen Beschwerdevorentscheidungen wies das Finanzamt das Begehren auf Zuerkennung der strittigen Freibeträge als außergewöhnliche Belastung ab, erkannte aber aufgrund der vorgelegte Nachweise, die vom Bf als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemachten Zuzahlungen für die dem Bf von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter in den Jahren 2010, 2012, 2013 und 2014 gewährten Kuraufenthalte im L D S Hotel am Toten Meer in Jordanien, abzüglich einer Haushaltersparnis von 5,23 € pro Kuraufenthaltstag, als zusätzliche Kosten der Behinderung nach § 4 der Verordnung des BM f. Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes) an.

11) Hinsichtlich der nicht anerkannten Freibeträge führte das Finanzamt in der Begründung aus, die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses sei nicht möglich. Nur wenn die Behinderung die Folge eines Ereignisses sei, wie zB eines Unfalls,

einer Operation oder eines Spitalaufenthaltes aufgrund einer schweren Erkrankung, werde die Behinderung vom Sozialministeriumservice rückwirkend festgestellt. In diesem Falle gelte der rückwirkend festgestellte Grad der Behinderung auch für Zwecke der Steuerermäßigung. Die Eintragungen im Behindertenpass der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, die Zusatzeintragung einer Krankendiätverpflegung und ein Behindertengrad von 70%, bestünden erst seit 2016. Im Behindertenpass aus dem Jahr 2005 habe nur ein Behinderungsgrad von 60% ohne Zusatzeintragungen bestanden. Der Pauschalbetrag für die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und der Pauschalbetrag für Krankendiätverpflegung stünden daher aufgrund der in den Streitjahren (2010-2014) fehlenden Eintragung im Behindertenpass nicht zu. Der Pauschalbetrag wegen Krankendiätverpflegung stelle daher nur eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt dar, der bereits in den angefochtenen Bescheiden entsprechend berücksichtigt worden sei.

12) Im Schreiben vom 21.09.2016 stellte der Bf den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und wendete ergänzend ein, er sei stets seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen und habe dem Finanzamt immer alle Unterlagen vorgelegt, die die Notwendigkeit seiner Diätverpflegung und die bestehende Gehbehinderung belegen würden. Seine Arbeitnehmergeverbarung sowie die Unterlagen habe er jährlich vom Finanzbeamten am Schalter überprüfen lassen, da es ihm wichtig sei, dass alles richtig sei. Jahr für Jahr sei ihm vom Finanzbeamten bestätigt worden, dass die ärztlichen und behördlichen Bestätigungen ausreichend vorhanden seien und alles richtig in der Arbeitnehmergeverbarung eingetragen sei. Er habe sich natürlich im guten Glauben auf die Richtigkeit der Aussagen des Finanzbeamten verlassen. Hätte ihm der Finanzbeamte also schon vor zig Jahren gesagt, dass die vorgelegten Bestätigungen nicht ausreichen würden, hätte er schon vor Jahren die jetzt geforderten Bestätigungen des Sozialministeriumservice anfordern können, wie er es im Jahr 2015 auch prompt getan habe. Aufgrund dieses Umstandes und der übrigen vorgelegten ärztlichen und behördlichen Bestätigungen, insbesondere des Arztberichtes des LKI (Rheuma Ambulanz) vom 26.04.2016, (Anmerkung: richtig 26.04.2004) der Bestätigung von Dr. K vom 13.08.2015 und der Bestätigung Bezirkshauptmannschaft B vom 23.05.1998 (Anmerkung: richtig 03.06.1998), ersuche er um Anerkennung dieser Freibeträge.

Es sei für ihn auch nicht einzusehen, dass das Sozialministeriumservice erst im Jahr 2016 und nicht bereits im Jahr seiner Antragstellung, nämlich bereits 2015, seinen Behindertenpass angepasst habe. So stehe ihm aufgrund der Verzögerung durch das Sozialministeriumservice als auch durch den Sachbearbeiter beim Finanzamt, der erst nach über einem halben Jahr seinen Antrag an das Sozialministeriumservice weitergeleitet habe, obwohl er bereits über ein Jahrzehnt an seiner Gehbehinderung leide, dieser Freibetrag zu.

Wenn das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung ausführe, dass eine rückwirkende Anerkennung nur möglich sei, wenn die Behinderung die Folge eines Ereignisses wie Unfall, Operation oder Spitalaufenthalt sei, möchte er auf den Krankheitsverlauf bei einer Arthrose hinweisen. Eine Arthrose trete nicht plötzlich aufgrund

eines bestimmten Ereignisses auf, sondern das Krankheitsbild verschlechterte sich über Jahre hinweg und es sei bereits im Jahr 2004 in einem Arztbericht der Rheuma Ambulanz auf die bereits damals bekannte Arthrose hingewiesen worden.

Er beantrage daher, auch die von ihm im Zuge dieses Vorlageantrages nochmals vorgelegten Arztbefunde und Bestätigungen als ergänzende Beweismittel anzuerkennen, da diese die Unzumutbarkeit ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen, belegen würden. Für den Fall, dass vom Sozialministeriumservice die notwendigen Bestätigungen an das Finanzamt noch immer nicht übersendet worden sein sollten, beantrage er, dass von Amts wegen einerseits eine Bestätigung des Sozialministeriumservice eingeholt werde, die seine Gehbehinderung für das Jahr 2010 -2014 aufgrund der vorgelegten ärztlichen Gutachten bescheinige und andererseits amtswegig erhoben werde, warum die Gehbehinderung trotz seines Antrages im Jahr 2015, erst 2016 eingetragen worden sei.

13) In der dem Vorlageantrag beigelegten Arztbericht der Rheuma Ambulanz der Universitätsklinik Innsbruck vom 26.04.2004 wird als Diagnose eine „Psoriasis arthropathica“ (Anmerkung: rheumatische Gelenkerkrankung, die Zusammen mit einer Schuppenflechten-Hauterkrankung auftritt) ausgewiesen.

Im vorgelegten Vordruck der Gesundheitsabteilung der Bezirkshauptmannschaft B vom 03.06.1998 bestätigt diese dem Finanzamtes Kitzbühel, dass der Bf einen Behinderungsgrad von 60% aufweist und wegen einer Hyperurikämie (Anmerkung: erhöhter Harnsäurespiegels im Blut) Krankendiätverpflegung benötige.

Daneben legte der Bf zwei Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservices der Landesstelle Tirol vor und zwar ein „Sachverständigengutachten (mit Untersuchung)“ vom 09.11.2015 (Datum der Begutachtung), erstellt von Dr. Agnes E und ein weiteres „Sachverständigengutachten aufgrund der Aktenlage“ vom 29.12.2015 (Datum der Begutachtung), erstellt von Dr. Helene M.

Der Grad der Behinderung wird in beiden Gutachten mit 70% ausgewiesen.

Im ersten Gutachten vom 09.11.2015 beruht der Gesamtbetrag der Behinderung von 70% auf der Erkrankung „Psoriasis“ mit 50% (Lfd.Nr. 1, Pos.Nr. 01.01.03 zur Anlage der Einschätzungsverordnung), auf Funktionseinschränkungen des rechten Kniegelenkes, der Hüftgelenke, der Schultergelenke und der Wirbelsäule mit jeweils 20% (Lfd.Nr.2 bis 5, Pos.Nr. 02.05.18; 02.05.08; 02.06.02; 02.01.01) und auf der Raynaud-Symptomatik an den Händen mit 30% (Lfd.Nr. 6, Pos.Nr. 05.03.02). Der Gesamtgrad der Behinderung von 70% wurde damit begründet, dass die führende funktionelle Einschränkung durch Leiden 2 und 3, sowie 4 und 5 wegen ungünstiger wechselseitiger Beeinflussung um eine Stufe erhöht werde, ebenso erhöhe Leiden 6 wegen ungünstiger wechselseitiger Beeinflussung dem Grad der Behinderung um 1 Stufe.

Zur gesundheitlichen Änderung im Vergleich zum Vorgutachten 07.03.2003, in dem ein Behinderungsgrad von 60% festgestellt worden ist, wurde ausgeführt, dass insgesamt die Beschwerdeproblematik seitens des Bewegungsapparates, sowie der Raynaud-Symptomatik deutlich zugenommen habe, somit erscheine die Erhöhung des Grades der Behinderung auf 70% gerechtfertigt.

Die Zusatzeintragung der „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ wurde mit der Begründung bescheinigt, dass der Bf an einer Psoriasisarthropathie, sowie zusätzlich an degenerativen Veränderungen der großen Gelenke und der Wirbelsäule leide. Insbesondere die Fehlstellung des rechten Kniegelenkes verursache Schmerzen. Weiters führt die Gutachterin als Begründung die Angaben des Bf in der Untersuchung an, wonach er maximal 10 Minuten gehen könne, dann müsse er sich setzen. Beim Treppensteigen benötige er einen Handlauf, wobei das Treppen hinabsteigen noch größere Probleme bereite. Die Raynaud-Symptomatik der Hände mache das Greifen auf Grund der Gefühlsstörung schwierig.

Das Vorliegen von „Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung“ wegen der dafür normierten Krankheiten (Tuberkulose, Zuckerkrankheiten Zöliakie; Gallen-, Leber- und Nierenkrankheiten sowie Erkrankungen des Verdauungssystems) wurde von der Gutachterin ausdrücklich verneint.

Im zweiten Sachverständigengutachten (aufgrund der Aktenlage) vom 29.12.2015 (Datum der Begutachtung) wurde neben den bereits im Gutachten vom 09.11.2015 festgestellten Behinderungen zusätzlich eine chronische Magen- und Darmstörung leichten Grades mit einem Behinderungsgrad von 20% (Lfd.Nr. 7, Pos.Nr. 07.04.04), sowie eine Schilddrüsenunterfunktion leichten Grades von 10% (Lfd.Nr. 8, Pos.Nr. 09.01.01) bescheinigt. Von einer weiteren Erhöhung des Grades der Behinderung wurde abgesehen, da keine wechselseitige Leidensbeeinflussung mit Leiden 7 bestehe und Leiden 8 wegen Geringfügigkeit keine Erhöhung rechtfertige. Dem Bf wurden aber **(erstmals)** „Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wegen Erkrankung des Verdauungssystems“ bescheinigt.

14) Auf Anfrage des Bundesfinanzgerichts teilte das Sozialministeriumservice mit, dass - soweit im Akt noch nachvollziehbar - für den Bf erstmals im Jahr 1998 eine Behinderung festgestellt worden sei. Im Jahr 2002 sei der Grad der Behinderung mit 50% angesetzt worden und im Jahr 2003 auf 60% und im Jahr 2015 auf 70% erhöht worden. Im Gutachten aus dem Jahr 2003 seien keine Zusatzeintragungen vorgenommen worden.

15) Aufgrund eines weiteren Auskunftersuchens des Bundesfinanzgerichtes teilte das Sozialministeriumservice am 04.04.2018 (unter Pkt. 1 und 2) mit, die zusätzliche Funktionseinschränkung in der LfNr. 7 und 8 sowie die Zusatzeintragung „D3 (Krankendiätverpflegung wegen Erkrankung des Verdauungssystems)“ sei im Nachtragsgutachten vom 29.12.2015 aufgrund der vom Bf am 16.12.2015 vorgelegten Bestätigung von Dr. K erstmals vorgenommen worden. In dieser vom Sozialministeriumservice übermittelten Bestätigung von Dr. K vom 11.12.2015 wird bescheinigt, dass der Bf an einer chronischen Magenerkrankung und einer Lactoseintoleranz leide und er deswegen eine Dauerdiät einhalten müsse. Weiters bestehe eine Schilddrüsen-Unterfunktion die medikamentös substituiert werde.

Daneben teilte das Sozialministeriumservice (unter Pkt. 3) auf Anfrage mit, dass die Zusatzeintragung „Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung“ nur wegen der

Erkrankung des Verdauungssystems mit einem Grad der Behinderung von 20% (LfNr. 7) vorgenommen worden sei. Wegen der restlichen Gesundheitsschädigungen (LfNr. 1-6 und 8) habe keine Zusatzeintragung wegen einer Krankendiätverpflegung vorgenommen werden können.

Zum Grad der Behinderung bezüglich der Beschwerdejahre wurde ausgeführt, mit Bescheid vom 16.09.2003 sei über die Neufestsetzung des Grades der Behinderung abgesprochen worden. Der Gesamtgrad der Behinderung sei mit 60% festgesetzt worden. Im Jahr 2005 sei dem Bf beruhend auf diesem Bescheid ein Behindertenpass mit 60% ausgestellt worden.

Wie dem zu diesem Bescheid vom 16.09.2003 übermittelten Beiblatt zu entnehmen ist, wurde dem Bf damals wegen eines „Knieleiden rechts, Hüftleiden links, Schulterleidens bds“ (LfNr. 1), ein Grad der Behinderung von 40%, sowie eines „Wirbelsäulenleidens“ (LfNr. 2) und einer „Hauterkrankung-Psoriasis (LfNr. 3), jeweils ein Grad der Behinderung von 20% und insgesamt von 60% bescheinigt.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### **II) Sachverhalt:**

1) Das Bundessozialamt bescheinigte dem Bf aufgrund eines Antrages vom 03.04.2003 mit Bescheid vom 16.09.2003 einen Grad der Behinderung von 60%. Wie dem Beiblatt zu diesem Bescheid zu entnehmen ist, beruht die bescheinigte Behinderung auf einem „Knieleiden rechts“, einem „Hüftleiden links“, einem „Schulterleiden bds“ und einer „Hauterkrankung-Psoriasis“ (Anmerkung: Schuppenflechte). Auf der Grundlage dieses Bescheides wurde dem Bf vom Bundessozialamt am 06.09.2005 ein Behindertenpass mit einem Grad der Behinderung von 60% ausgestellt. Dass der Bf aufgrund der ausgewiesenen Behinderung ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benützen kann oder ihm Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung erwachsen, ist vom Bundessozialamt weder im Bescheid vom 16.09.2003 noch im Behindertenpass vom 06.09.2005 bescheinigt worden. Nachdem das Finanzamt dem Bf in den hier bekämpften Bescheiden vom 06.08.2015 die strittigen Freibeträge verwehrt hat, stellte er am 01.09.2015 beim Sozialministeriumservice der Landesstelle Tirol einen Antrag auf Neufestsetzung seines Behindertengrades. Bei dieser am 09.11.2015 durchgeführten Begutachten wurde der Grad der Behinderung von 60% auf 70% erhöht und dem Bf erstmals bescheinigt, dass ihm die „Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung auf Grund seiner Behinderung“ nicht zumutbar ist.

2) Die Erhöhung des Gesamtgrades der Behinderung um 10% wurde damit begründet, dass die Beschwerdesymptomatik seitens des Bewegungsapparates sowie der Raynaud-Symptomatik gegenüber dem Vorgutachten aus dem Jahr 2003 deutlich zugenommen hat.

3) Das Vorliegen von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ist in diesem Gutachten ausdrücklich verneint worden. Erst nachdem der Bf eine Bestätigung seines Hausarztes Dr. Rochus K beigebracht hat, wonach er an einer chronischen Magenerkrankung und einer Lactoseintoleranz leide und er deswegen eine Dauerdiät einhalten müsse und eine Schilddrüsen-Unterfunktion bestehe, ist dem Bf vom Sozialministeriumservice in einem aufgrund der Aktenlage erstellten Nachtragsgutachten vom 29.12.2015, zusätzlich zu den bereits bisher festgestellten Leiden, eine chronische Magen-Darmstörung leichten Grades ohne chronische Schleimhautveränderung mit einem Behinderungsgrad von 20% (Pos.Nr. 07.04.04 der Anlage zur Einschätzungsverordnung) und eine Schilddrüsenunterfunktion leichten Grade mit einem Behinderungsgrad von 20% (Pos.Nr. 09.01.01 der Anlage zur Einschätzungsverordnung) bescheinigt worden, ohne den Gesamtgrad der Behinderungen zu erhöhen.

Aufgrund dieser chronischen Magen-Darmstörung leichten Grades wurden dem Bf in einer Zusatzeintragung auch „Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wegen Erkrankung des Verdauungssystems – D3“ bescheinigt.

4) Auf Basis dieser Gutachten vom 09.11.2015 und 29.12.2015 ist dem Bf vom Sozialministeriumservice am 07.03.2016 **erstmalig** ein Parkausweis für Behinderte nach § 29a StVO ausgestellt worden.

5) Der festgestellte Sachverhalt basiert insbesondere auf den im Verwaltungsakt aufliegenden unbedenklichen Unterlagen und der vom Bundesfinanzgericht beim Sozialministeriumservice eingeholten Auskunft.

### **III) Rechtliche Würdigung:**

1) 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 § 34 Abs. 4 EStG 1988 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.

2) 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 (kurz: Verordnung), können nach § 1 Abs. 2 und 3 der Verordnung, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung angeführten Mehraufwendungen geltend gemacht werden.



### **Freibetrag für eigenes KFZ**

3) Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

4) Inhabern und Inhaberinnen eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990, die über die Zusatzeintragung "Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung" verfügen, ist gemäß § 29b Abs. 1 der Straßenverkehrsordnung 1960 als Nachweis über die Berechtigungen nach Abs. 2 bis 4 der Straßenverkehrsordnung 1960 auf Antrag vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Ausweis (Parkausweis) auszufolgen.

5) Wie sich aus § 3 der Verordnung unmissverständlich ergibt, kann der Nachweis, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, nur durch eine dort angeführte amtliche Bescheinigung erbracht werden. Diese Bescheinigungen sind für die Abgabenbehörden bindend. Andere Beweismittel lässt die Verordnung nicht zu.

6) 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 hier nicht. Denn der Verordnungsgeber hat mit der Anordnung, dass eine Nachweisführung (hinsichtlich der Tatsache, dass der Bf ein Massenbeförderungsmittel auf Grund seiner Behinderung nicht benützt kann) durch die in § 3 angeführten Bescheinigungen zu erfolgen hat, bindende Beweisregeln geschaffen. Die Bestätigung eines Arztes ist nicht ausreichend (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 35 Tz 4; VwGH 01.09.2015, 2012/15/0197; BFG 03.02.2015, RV/5100206/2015; BFG 21.08.2017, RV/3100585/2015).

7) Der Entscheidung ist die für die Streitjahre jeweils vorliegende Bescheinigung iSd des § 3 der Verordnung zugrunde zu legen. Im gegenständlichen Fall liegt eine derartige Bescheinigung für die Beschwerdejahre 2010 bis 2014 unstrittig nicht vor. Erstmals im März 2016 ist dem Bf vom Sozialministeriumservice ein Parkausweis für Behinderte im Sinne des § 29b StVO ausgestellt worden. Auch im Behindertenpass des Bf ist die Zusatzeintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund einer Behinderung erstmals aufgrund des Gutachtens des Sozialministeriums

vom 09.11.2015 aufgenommen worden. Eine rückwirkende Bescheinigung durch das Sozialministeriumservice ist nicht erfolgt.

8) Eine rückwirkende Berücksichtigung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für Kalenderjahre, die vor der Ausstellung des Parkausweises bzw. vor der Zusatzeintragung im Behindertenpass liegen, aufgrund des Einwandes des Bf, die Gehbehinderung habe schon früher bestanden, ist wegen der bindenden Wirkung der in der Verordnung vorgesehenen Bescheinigungen nicht möglich.

9) Abgesehen davon führt nicht jede Gehbehinderung zur Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel. Wie bereits oben ausgeführt, wurde im oben angeführten Gutachten vom 09.11.2015 die Erhöhung des Behindertengrades und die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel damit begründet, dass die Beschwerdesymptomatik des Bf seitens des Bewegungsapparates gegenüber dem Vorgutachten aus dem Jahr 2003 deutlich zugenommen hat. Auch der Bf führte im Vorlageantrag aus, dass sich das Krankheitsbild (Arthrose) über die Jahre hinweg verschlechtert habe.

10) Das Finanzamt hat daher für die Streitjahre den als außergewöhnliche Belastung vorgesehenen Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung mangels Vorlage einer in der Verordnung dafür vorgesehenen Bescheinigung zu Recht nicht gewährt.

### **Freibetrag für Krankendiätverpflegung**

11) Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung 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.

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

13) Im Gegensatz zum oben angeführten Nachweis der angeführten Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, hat der Verordnungsgeber für den Nachweis der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung nach § 2 der Verordnung keine bindende Beweisregel normiert. Es gelten daher die allgemeinen Beweisregeln im Sinne des § 166 BAO. Nach der Literatur kann der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung neben der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen. Das Erfordernis der Einnahme

einer Diät bzw. das Vorliegen von diesbezüglichen Mehraufwendungen dem Grunde nach, ist auf geeignete Weise (zB ärztliche Bestätigung der verordneten Diät) nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG<sup>15</sup>, § 35 Tz 12; Jakom/Vock EStG, 2017, § 35 Rz 23).

14) Die Freibeträge nach § 2 Abs. 1 der Verordnung ohne Abzug eines Selbstbehalts nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 stehen aber nach § 2 Abs. 2 der Verordnung nur dann zu, wenn der Grad der Körperbehinderung mindestens 25% beträgt und die Notwendigkeit einer Diätverpflegung im ursächlichen Zusammenhang mit den bescheinigten Behinderungen stehen (vgl. Jakom/Vock, EStG 2017, § 23 und 25 Rz 25; Doralt, EStG<sup>15</sup>, § 35 Tz 9 und 13 und die dort angeführte Rechtsprechung, ua VwGH 18.05.1995, 93/15/0079).

Soweit ein solcher Zusammenhang zwischen einer Diätverpflegung und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung der in § 2 Abs. 1 der Verordnung angeführten Freibeträge nur nach Abzug des Selbstbehaltes möglich.

15) Im gegenständlichen Fall ist für die Beschwerdejahre ein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Grad der Behinderung von 60% begründenden Leiden und der die Krankendiätverpflegung begründenden Krankheit nicht erwiesen.

16) Wie bereits oben unter Pkt. II ausgeführt, beruhte die vom Bundessozialamt im Jahr 2003 bescheinigte Behinderung auf einem „Knieleiden rechts“, einem „Hüftleiden links“, einem „Schulterleiden bds“ und einer „Hauterkrankung-Psoriasis“ (Schuppenflechte). Die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung wurde damals nicht bescheinigt. Die bereits im Jahr 2003 festgestellten Leiden wurden dem Bf auch in der vom Sozialministeriumservice im Jahr 2015 durchgeführten Neufestsetzung des Behindertengrades bescheinigt.

Anlässlich dieser Neufestsetzung wurden dem Bf zwar Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wegen Erkrankung des Verdauungssystems bescheinigt, diese Mehraufwendungen beruhen - wie vom Sozialministeriumservice versichert worden ist - ausschließlich auf der im Jahr 2015 erstmals als Behinderung aufgenommene chronische Magen-Darmstörung leichten Grades (Pos.Nr. 07.04.04 der Anlage zur Einschätzungsverordnung) und nicht auch auf der bereits für die Vorjahre im Jahr 2003 bescheinigte Gelenksleiden (Arthrose) und Hauterkrankung (Psoriasis).

17) Ein Nachweis dafür, wonach die dem Bf für die Beschwerdejahre bescheinigten Behinderungen zugrundeliegenden Leiden (Arthrose und Psoriasis), die Notwendigkeit einer Diätverpflegung begründeten, konnte somit nicht erbracht werden.

18) Daran vermag auch das vom Bf vorgelegte ärztliche Attest seines Hausarztes aus dem Jahr 1998 nichts zu ändern, in dem bestätigt wird, dass er wegen einer seit 1972 bestehenden chronischen Hautkrankheit, eine dauernde Diät einhalten muss. Zum einen ist dieses Attest nicht zeitnah zu den Beschwerdejahren und zum anderen ist es aufgrund seines allgemeinen und zu wenig ins Detail gehenden Inhaltes nicht geeignet, das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung im Zusammenhang mit den

laut Bundessozialamt bestehenden Gesundheitsschädigungen des Bf nachzuweisen. Zudem widerspricht es dem Gutachten des Sozialministeriumservices, wonach auf Grund der Hauterkrankung (Psoriasis) eben keine hinreichende Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung bescheinigt werden konnte.

19) Ebenso weniger ist der vorgelegte Vordruck der Gesundheitsabteilung der Bezirkshauptmannschaft B vom 03.06.1998 geeignet die Notwendigkeit der Krankendiätverpflegung in den Beschwerdejahren zu erweisen. Dem Bf wird darin zwar bestätigt, dass er wegen einer Hyperurikämie (Anmerkung: erhöhter Harnsäurespiegel im Blut) Krankendiätverpflegung benötigt, diese Bestätigung ist ebenso wie das oben angeführte Attest des Hausarztes, vor mehr als 10 Jahr vor dem ersten Streitjahr ausgestellt worden und vermag nichts über die Notwendigkeit einer Diät in den Streitjahren auszusagen, zumal dem Bf in keinen der hier angeführten Gutachten und Nachweise eine Hyperurikämie bescheinigt worden ist.

20) Nicht unerwähnt sollte bleiben, dass sich der Bf offensichtlich selbst nicht im Klaren war, aufgrund welcher Erkrankung er eine Krankendiät einhalten soll. So beantragte er in der Arbeitnehmerveranlagung für das Beschwerdejahr 2010 den Freibetrag für Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit und für die folgenden Beschwerdejahre den höheren Freibetrag wegen eines Gallen-, Leber- oder Nierenleidens. Im Vorlageantrag wird für die Streitjahre hingegen wieder der Freibetrag für eine Magenkrankheit beansprucht. Ein Magenleiden wird dem Bf vom Hausarzt und in der Folge vom Sozialministeriumservice aber erst im Jahr 2015 bescheinigt.

21) Es mag zwar durchaus sein, dass sich eine Diät auch bereits in den Streitjahren auf den Gesundheitszustand des Bf positiv ausgewirkt hat, die Notwendigkeit einer Diätverpflegung aufgrund der in den Beschwerdejahren bescheinigten Behinderungen, als Voraussetzung für einen Abzug des Freibetrages ohne Selbstbehalt, konnte jedoch nicht erwiesen werden.

22) Zudem führt - wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0254 betont hat - nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Abgesehen davon ist nicht jede Diätverpflegung gegenüber einer allgemeinen Verpflegung mit einem derartigen Mehraufwand verbunden, die die Berücksichtigung eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Steuerrechtes rechtfertigt.

23) Auch wenn dem Bf in den Vorjahren der strittige Freibetrag für Krankendiätverpflegung gewährt worden sein sollte und der Bf im Vorlageantrag einwendet, dass er seiner Mitwirkungspflicht stets nachgekommen ist und die anlässlich der beantragten Arbeitnehmerveranlagungen vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen vom Finanzamt für ausreichend erachtet worden sind, so lässt sich aus dem Umstand, dass das Finanzamt die Freibeträge irrtümlich bzw. ohne nähere Prüfung gewährt hat, kein

Anspruch auf die Beibehaltung dieser Vorgangsweise in den Beschwerde Jahren ableiten, da eine derartige Vorgangsweise, wie oben dargestellt, den gesetzlichen Bestimmungen widersprechen würde und daher rechtswidrig wäre.

### **Selbstbehalt zu Kuraufenthalten**

24) Die vom Bf unter der Kennzahl 734 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemachten Zuzahlungen zu den Kuraufenthalten am Toten Meer hat das Finanzamt in den Beschwerdeentscheidungen vom 31.08.2016 und 01.09.2016 aufgrund der im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Nachweise zu Recht als Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt nach § 4 der Verordnung angesehen, da diese Kosten mit der vom Bundessozialamt bescheinigten Behinderung (Hauterkrankung – Psoriasis) im ursächlichen Zusammenhang stehen. Bezüglich der betragsmäßigen Darstellung dieser Kosten wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidungen verwiesen.

### **III) 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. Dieses Erkenntnis beruht auf einer klaren Rechtslage und eine gesicherte Rechtsprechung. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. April 2018