

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Langer Pfarl & Partner Steuerberatungs GmbH, Au 43, 5360 St.Wolfgang im Salzkammergut, über die Beschwerde vom 3.6.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 2.5.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2014.

Verfahren

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 beantragte die Beschwerdeführerin wegen eigener Behinderung (40 %) unter der Kennzahl 730 eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen (Krankheitskosten) in Höhe von 504 €.

Das Finanzamt anerkannte zwar die gesamten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen, die jedoch auf Grund eines errechneten Selbstbehaltes von 504 € nicht zum Tragen kamen; zudem berücksichtigte es einen Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) von 99 € (Bescheid vom 2.5.2016).

In der am 3.6.2016 erhobenen Beschwerde ersuchte die Beschwerdeführerin um Berücksichtigung des Freibetrages für „Diät-Magen“; auf die Beschwerdeausführungen wird verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.10.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde mangels Vorliegens einer geeigneten ärztlichen Bestätigung als unbegründet ab.

Aufgrund des daraufhin erfolgten Vorlageantrages vom 7.11.2016, auf dessen Begründung verwiesen wird, legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Die von der BH festgestellte Erwerbsminderung der Beschwerdeführerin beträgt 40 %. Dieser Erwerbsminderung liegen folgende Erkrankungen zugrunde: Varikosität bds. (Krampfadern), chronische Lumbalgie (Kreuzschmerzen) (amtsärztliches Zeugnis vom 18.8.2004).

Eine Krankendiätverpflegung wird aufgrund einer im Jahr 2004 festgestellten Gastritis (Bestätigung eines praktischen Arztes vom 2.9.2004) benötigt. Die Beschwerdeführerin hat dafür 504 € (42x12) geltend gemacht.

Beweiswürdigung

Das Ausmaß der Behinderung wird vom Amtsarzt bestätigt. Die weiteren Sachverhaltsfeststellungen erfolgten aufgrund der vorliegenden Beweismittel.

Rechtslage

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: Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 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 (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 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 (Abs. 4 1. Satz).

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (Abs. 6):

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (BudBG 2011, BGBl I 111/2010).

Der Bundesminister für Finanzen kann 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. 1 EStG 1988 idF BudBG 2011, BGBl I 111/2010, steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) bezogen wird.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 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 Fällen, in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung (Z 1), in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsversordnung BGBl II 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche (Z 2). 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).
- Der 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 der Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 35 % bis 44 % wird jährlich ein Freibetrag von 99 Euro gewährt (Abs. 3).

Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6) geltend gemacht werden (Abs. 5).

Gemäß § 124b Z 111 EStG 1988 ist § 35 Abs. 2 EStG 1988 idF 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 180/2004 ausgestellt werden, gelten ab 1. Jänner 2005 als Bescheinigungen im Sinne des § 35 Abs. 2 idF BGBl I 180/2004. Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl 303/1996 (VO).

Gemäß § 1 Abs. 1 VO idF BGBl II 430/2010 sind die in den §§ 2 bis 4 genannten Mehraufwendungen, die der Steuerpflichtige durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt (Abs. 2).

Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (Abs. 3).

Gemäß § 2 Abs. 1 VO sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die vorliegende Bestätigung des praktischen Arztes vom 2.9.2004 über die Notwendigkeit einer Magendiät weiterhin gültig ist und ob die Aufwendungen für die benötigte Diätverpflegung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist nicht von der Abgabenbehörde, sondern bindend (UFS 15.11.2012, RV/0582-I/11) von einer anderen Stelle zu treffen. Zuständig ist nunmehr das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice). Die Bestätigung eines praktischen Arztes bzw. eines Amtsarztes ist nicht ausreichend (UFS 24.5.2012, RV/1058-W/12, UFS 18.1.2006, RV/0329-I/05). Bescheinigungen, die vor dem Jahr 2005 ausgestellt wurden, sind solange weiter gültig, bis eine aktuellere Einstufung erfolgt (§ 124b Z 111; die aktuellere Einstufung ersetzt dann sämtliche früheren Feststellungen; LStR 819a).

Die Erwerbsminderung der Beschwerdeführerin von 40 % wurde durch das amtsärztliche Zeugnis vom 18.8.2004 festgestellt. Eine aktuellere Einstufung liegt nicht vor. Das vorliegende Gutachten des Amtsarztes ist jedoch weiterhin gültig, die Beschwerdeführerin war nicht verhalten beim Bundessozialamt die Ausstellung eines Behindertenpasses zu beantragen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit beantragt.

Das Erfordernis einer Einnahme von Diät (Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach) ist auf geeignete Weise nachzuweisen (UFS 20.5.2011, RV/0150-F/11). Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Diätverpflegung kann durch die Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹¹ § 35 Rz 42). Eine Eintragung im Behindertenpass ist nicht erforderlich.

Hinsichtlich der Diätverpflegung liegt eine Bestätigung eines praktischen Arztes vom 2.9.2004 vor. Diese Bestätigung ist nach wie vor gültig.

Gemäß § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen ist für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei – wie im gegenständlichen Fall vorliegend – Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit ein auf diese Krankheit zurückzuführender Grad der Behinderung von mindestens 25 % Voraussetzung. Bei mehreren Behinderungen ist daher zu prüfen, ob diese jeweils die 25 %-Grenze überschreiten (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹¹ § 35 Rz 30).

Die Pauschbeträge können auch bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25 % ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Anspruch genommen werden, diesfalls aber nur mit Selbstbehalt (§ 2 Abs. 2; VwGH 28.5.1986, 85/13/0119; UFS 20.3.2013, RV/2023-W/12). Ein Selbstbehalt ist dann auch bei Nachweis höherer tatsächlicher Kosten der Diätverpflegung abzuziehen (*Jakom/Baldauf* EStG, 2015, § 35 Rz 23).

Dem amtsärztlichen Zeugnis vom 18.8.2004 zufolge lag der Erwerbsminderung der Beschwerdeführerin von 40 % Varikosität bds. (Krampfadern) und chronische Lumbalgie (Kreuzschmerzen) zugrunde; hingegen ist eine Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit in dem festgestellten Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit nicht umfasst. Da für diese Gesundheitsschädigung der Grad der Behinderung nicht mindestens 25 % betrug, ist das Finanzamt richtigerweise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des beantragten Freibetrages ohne Abzug des Selbstbehaltes nicht vorlagen.

Da gemäß § 2 Abs 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % ein Freibetrag wegen einer Diätverpflegung nur nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen ist und die geltend gemachten Mehraufwendungen in Höhe von 504 € den Selbstbehalt nicht übersteigen, bedurfte es keiner Beurteilung der Frage, ob die Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung in Zusammenhang mit einer Behinderung stehen bzw. mit welcher Behinderung diese zusammenhängen.

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 wird über geltend gemachte Kosten aus der Behinderung der Beschwerdeführerin abgesprochen. Zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 liegt eine einheitliche

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zB VwGH 28.5.1986, 85/13/0119).
Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 28. November 2017