



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, 1190, vom 10. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 26. März 2012 und vom 3. April 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 bis 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheiden vom 3. April 2012 wurden der Einkommensteuerbescheid 2009 und der Einkommensteuerbescheid 2010 dahingehend geändert, dass die außergewöhnlichen Belastungen nunmehr mit Selbstbehalt festgesetzt wurden und die Freibeträge bzw. Pauschbeträge wegen eigener Behinderung nicht mehr gewährt wurden. Ebenso wurden mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26. März 2012 die außergewöhnlichen Belastungen nunmehr mit Selbstbehalt festgesetzt. Die Begründung dafür lautete:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.394,49 nicht übersteigen.

Lt. dem vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes beträgt das Gesamtausmaß der Behinderung 20%. Die Berücksichtigung eines Freibetrages wegen Behinderung ist erst möglich wenn eine Behinderung von mindestens 25% bescheinigt wurde."

Dagegen brachte die Berufungswerberin (Bw.) eine Berufung mit folgender Begründung ein:

"Zu allererst möchte ich darauf hinweisen, dass es sich bei dem seitens des Bundessozialamtes festgestellten Gesamtgrades der Behinderung von 20 v.H. ausschließlich als Grundlage für die Beantragung zur Ausstellung eines Behindertenpasses gehandelt hat, für diesen jedoch eine Behinderung von 50% für ein Leiden vorliegen muss, das war also aus dem Zusammenhang gerissen (da es aus meinem Antrag für Ausstellung eines Behindertenpasses stammt) und dient nicht als Bewertung für das Finanzamt zur Geltendmachung meines Freibetrages für außergewöhnliche Belastungen.

Ich habe also nichts fälschlich bezogen und führe nochmals meine mir zugebilligten und amtsärztlich belegten Grade der Behinderungen und ebenso die Geltendmachung für Diätverpflegung auf

GdB %:

Behinderung für Leistenbruch-Operationen (festgestellt durch einen seitens des Finanzamtes beauftragten Amtsarzt (1210 Wien, Edergasse 1). Befunde wurden ausschließlich an Sie weitergeleitet und ich bekam durch Anruf eines Finanzbeamten die Auskunft, dass ich künftig 25% GdB geltend machen kann, was seitdem auch geschah.

1. Leistenbruch-Operation am 20.11.1997	25
2. Leistenbruch-Operation am 30.06.1998	
3. Leistenbruch-Operation am 20.11.1997	
Pos. Nr. 655	10
Pos .Nr. 45	10
Pos .Nr. 383	20
Pos. Nr. 323	20

Weiters pauschalierter Freibetrag für Diätverpflegung (gem. Beilage Seite 4) ausgestellt von der Landesstellenleiterin des Bundessozialamtes. Außerdem handelt es sich bei meinen Behinderungen um einen Dauerzustand (Siehe Beilage).

Ich hoffe mit meinen Erklärungen und den beigefügten Beilagen Klarheit in die Angelegenheit gebracht zu haben und hoffe sehr auf nunmehr positive Nachrichten.

Ich bin keine Steuerhinterzieherin sondern leider ein sehr kranker Mensch und habe mich über Ihre Bescheide sehr aufgeregt. Ich bin überzeugt, dass sich alles aufklären wird und wir keinen Rechtsbeistand brauchen werden. Andernfalls wird mir die Volksanwaltschaft helfen."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. Mai 2012 wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen:

"Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ein Freibetrag zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und weder er noch ein (Ehe-)Partner oder ein Kind eine pflegbedingte Geldleistung bezieht.

Die Höhe des Freibetrages bemisst sich gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit ist idR durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen einzuschätzen. Dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40ff des Bundesbehindertengesetzes bzw. im negativen Fall durch einen entsprechenden Bescheid zu bescheinigen.

Bescheinigungen, die vor dem 01.01.2005 ausgestellt wurden, behalten ihre Gültigkeit auch nach dem 01.01.2005 weiter und zwar solange, bis eine Einstufung durch das Bundessozialamt vorliegt. Die aktuellere Einstufung ersetzt sämtliche bei den Vorstufen getroffene Feststellungen (§ 124b Z 111 EStG 1988).

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG steht ein Freibetrag erst ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % zu. Dies gilt auch für die an Stelle des Freibetrages geltend machbaren tatsächlichen Kosten (§ 35 Abs. 6 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall wurde vor dem 01.01.2005 eine Feststellung des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit iHv mind. 25 % durch einen Amtsarzt durchgeführt.

Mit Feststellung des Gesamtgrades der Behinderung iHv 20 % durch das Bundessozialamt vom 03.01.2012 verlieren alle vor dem 01.01.2005 ausgestellten Bescheinigungen ihre Gültigkeit. Nur mehr die Beurteilung des Bundessozialamtes ist für steuerliche Zwecke maßgeblich.

Da diese Beurteilung nur einen Gesamtgrad von 20 % festlegt, können weder ein Freibetrag noch die tatsächlichen Kosten aus dieser Behinderung geltend gemacht werden. Da diese Bescheinigung ab dem Jahr 2009 Anwendung findet, war der beantragte Freibetrag im Jahr

2011 zu versagen und in den Jahren 2010 und 2009 rückwirkend (§ 295a BAO) aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden.

Gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind die Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids) ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten EUR 70 pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Beträgt der Grad der Behinderung weniger als 25 % kann dieser Freibetrag nur nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 Anwendung finden.

Im gegenständlichen Fall wurde seitens des Bundessozialamtes mit Bescheinigung vom 23.03.2012 ab dem Jahr 2011 das Vorliegen der Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids) iSd § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen festgestellt. Für das Jahr 2011 wurde der Freibetrag auf Grund des Grades der Behinderung mit Selbstbehalt berücksichtigt. In den Jahren 2010 und 2009 wurde der Freibetrag rückwirkend ausgeschieden (§ 294a BAO), da die Voraussetzungen lt. Bescheinigung erst ab 2011 vorliegen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden."

Daraufhin brachte die Bw. folgenden Vorlageantrag ein:

"In Ihrer Bescheidbegründung zitieren Sie: Bescheinigungen, die vor dem 01.01.2005 ausgestellt wurden, behalten ihre Gültigkeit auch nach dem 01.01.2005 weiter und zwar solange, bis eine Einstufung durch das Bundessozialamt vorliegt.

Weiters bestätigen Sie mir, dass in meinem Fall vor dem 01.01.2005 eine Feststellung des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit iHv mind. 25 % vorliegt, die mir durch einen Amtsarzt (der durch das Finanzamt bestellt wurde) für meine 3 Leistenbruchoperationen (siehe mein Schreiben vom 08.04.2012) zugebilligt wurden. Auch aus dem Steuerleitfaden der AK von 2012 entnehme ich, dass die bis 2004 vom Gesundheitsamt bzw. Amtsarzt ausgestellten Bescheinigungen ihre Gültigkeit behalten (Seite 78), was Sie mir ja auch bestätigt haben und zwar solange bis eine Neufeststellung erfolgt. Diese Neufeststellung betreffend meine Leistenbrüche ist bis heute nicht erfolgt, denn wie soll das ohne Untersuchung oder Kontrolle geschehen sein? Offenbar sind die amtsärztlich Bescheinigungen beim Finanzamt verblieben und nach Einrichtung des Bundessozialamtes nicht an dieses weitergeleitet worden, deshalb behalten sie auch ihre Gültigkeit.

Aufgrund dieser Tatsache muss bei mir nach wie vor eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von mind. 25 % vorliegen, sodass ich für die Jahre 2009, 2010 (nichts zu Unrecht bezogen habe) und für das Jahr 2011 die Vergütung noch aussteht.

Weiters stellen Sie auch fest, dass wegen meiner Krankendiätverpflegung für das Jahr 2011 der Freibetrag auf Grund des Grades der Behinderung mit Selbstbehalt berücksichtigt wurde. (Ich habe am Einkommensteuerbescheid 2011 aber keinerlei Vergütung bekommen).

Gutachten vom 23.03.2012 lag meinem letzten Schreiben an Sie bei. Laut Landesstellenleiterin des Bundessozialamtes wurde mir die Geltendmachung des pauschalierten Freibetrages für Diätverpflegung für Zuckerkrankheit (laut AK Freibetrag von € 70,00 je Monat?) zuerkannt und hingewiesen, dass die Bescheinigung zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt gilt! Wieso wird auch das nicht anerkannt?

Die Vorgangsweise gegen mich erscheint mir obskur, denn wenn ich Rückschlüsse daraus ziehe, müssten alle begünstigten Personen jedes Jahr neue, aktuelle Befunde vorlegen (selbstverständlich auf Vorladung durch das Bundessozialamt) denn wenn ich gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 nicht Einspruch erhoben hätte, wann und auf Grund welcher Tatsachen hätte das Finanzamt die mich meiner Meinung nach zu Recht geleisteten Vergütungen für die Jahre 2009 und 2010 zurückgefordert? Das lässt interessante Rückschlüsse zu. (Darauf haben mich Berater hingewiesen!).

Ich hoffe ich habe mit meinen neuerlichen Ausführungen, besonders unter Zugrundelegung Ihres Schreibens, dass mich eigentlich in meinem Recht bestärkt gedient und sehe einer gütlichen Bereinigung meines Ansuchens sehr zuversichtlich entgegen."

Das Finanzamt legte die Berufung in weiterer Folge dem Unabhängigen Finanzsenat vor und teilte diesem am 4. März 2013 nach Anfrage (durch den Unabhängigen Finanzsenat) Folgendes mit:

"Das Verfahren vor dem Bundessozialamt ist nicht abhängig von Unterlagen, welche dem Finanzamt vorgelegt wurden. Das Finanzamt leitet grundsätzlich keine Unterlagen an das Bundessozialamt weiter. Das Verfahren vor dem Bundessozialamt ist ein Eigenständiges und das Ergebnis der Feststellung für die Abgabenbehörde gemäß § 35 EStG bindend."

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:  
Laut Bescheid des Bundessozialamtes beträgt das Gesamtausmaß der Behinderung der Bw. 20 v.H., wobei 10 % für behinderte Nasenatmung, 10 % für Zustand nach arthroskopischer

Plicaresektion im rechten Ellbogengelenk (Gebrauchsarm), 20 % für Diabetes mellitus Typ II und 20 % für Bluthochdruck bescheinigt wurden. Der Gesamtgrad der Behinderung liegt vor seit 2009. Bezüglich des Befundberichts kam es zu einer Neueinstufung. Durch die neu aufgenommen Leiden (Diabetes mellitus und Bluthochdruck) kam es zu einer Anhebung des Gesamtgrades der Behinderung um eine Stufe sowie zu einer Zusatzeintragung D1. Außerdem wurde bescheinigt, dass die Bw. Krankendiätverpflegung benötigt.

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 Kriegsoferversorgungsgesetzes 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 Einkommensteuer<sup>47</sup> § 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 23. März 2012 fest, dass der Gesamtgrad der Behinderung der Bw. 20% beträgt. Das Gutachten des Bundessozialamts ist schlüssig und bezieht auch die Leistenbrüche ("NB: Der Zustand nach Leistenbruch-Op., da Sanierung des Leidens erreicht, keinen Grad der Behinderung") mit ein. Dies führt jedoch nicht zu einer Erhöhung des Gesamtgrades der Behinderung der Bw.

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 Verordnungsweg 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 Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 der genannten Verordnung).

Mit Bescheid vom 23. März 2012 wurde vom Bundessozialamt bescheinigt, dass die Bw. seit 2011 Krankendiätverpflegung (wegen Zuckerkrankheit) benötigt.



Da der Grad der Behinderung der Bw. laut Gutachten des Bundessozialamts nicht mindestens 25% betrug, lagen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der beantragten Freibeträge ohne Abzug des Selbstbehaltes nicht vor.

Vom Finanzamt wurden für das Jahr 2011 gesetzeskonform € 840,-- für die Krankendiätverpflegung sowie tatsächliche Krankheitskosten in Höhe von € 235,86 (mit Selbstbehalt) berücksichtigt.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. März 2013