



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N, Wien, vom 4. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch ADir Eckhard Mold, vom 28. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. übermittelte ihre Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008** dem Finanzamt und erklärte in dieser u.a. Aufwendungen für nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie für Kosten der Heilbehandlung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen im Ausmaß von 10.314,36 €.

Mit **Vorhalt vom 24.8.2009** ersuchte das Finanzamt die Bw. die beantragten Kosten belegsmäßig nachzuweisen.

In **Beantwortung** dieses Schreibens übermittelte die Bw. am 27.8.2009 eine vom österreichischen statistischen Zentralamt herausgegebene Aufstellung über den „monatlichen Verbrauch von Nahrungsmitteln nach der sozialen Stellung des Haushaltsvorstandes“. Sowie eine Gegenüberstellung der „Kosten eines Normalverbrauchers“ zu den „Kosten einer Diätverordnung“. Weiters eine Aufstellung der Arztkosten, sowie eine Aufstellung ihrer Apothekenrechnungen.

Im **Schreiben vom 1.12.2009** teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass das Ergebnis der Konsumerhebung aus dem Jahre 1954/56 stamme. Es sei dementsprechend mehr als 50 Jahre alt und folglich nicht aussagekräftig. Da die tatsächlichen Mehrkosten beantragt worden seien, sei deren Ausmaß schlüssig nachzuweisen und eine Aufstellung beizulegen.

In ihrem **Antwortschreiben** vom 12.12.2009 teilte die Bw. mit, dass sie seit ihrem 15 Lebensjahr an Diabetes mellitus I erkrankt sei. Das bedeute, dass sie täglich Insulin spritzen und auch eine strenge Diät einhalten müsse. Darüber hinaus habe sie auch verschiedene Probleme mit der Wirbelsäule, deren Ursache zum Teil auf der Diabetes beruhe.

Hinsichtlich der Diabetes Diät verweise sie darauf, dass sie sowohl Austauschlebensmittel im Verhältnis zum Normalverbraucher benötige (z.B. statt Kohlehydrate (Kalb)Fleisch, Käse, Gemüse, zuckerarmes Obst) und ebenso zuckerfreie Nahrungsmittel (z.B. Diabetikerschokolade, Diabeterlimonade). Diese Lebensmittel seien einerseits wesentlich teurer, andererseits müsse sie davon auch mehr verbrauchen um ihren Hunger zu stillen. Um der Gefahr der Unterzuckerung (in der Nacht, bei Wegen außer Haus) vorzubeugen, müsse sie auch immer leicht verdauliche Nahrungsmittel (z.B. Traubenzucker, kohlehydratreiche Riegel,...) mit sich führen bzw. einnehmen.

Die Statistik Austria habe in den Jahren 1999/2000 eine neue Erhebung vorgenommen, welche sie beilege, die jedoch mit der alten Liste nur ungefähr übereinstimme, so würden beispielsweise Nüsse oder auch Süßwaren überhaupt fehlen. Ihrer Meinung nach sei aufgrund der zwischenzeitig geänderten Essgewohnheiten bei den so genannten Dickmachern eine Anpassung der Konsummenge von + 15% gegenüber der Tabelle 1955 vorzunehmen.

Es ergäbe sich somit im Verhältnis zum Normalverbraucher bei den Kosten einer Diätkost ein Mehraufwand von 179,47 € pro Monat, somit 6.898,68 € per anno.

Am 28.12.2009 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008** und führte begründend aus, dass im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung anstelle der pauschalen gesetzlichen Freibeträge die tatsächlichen Behinderungskosten geltend gemacht worden seien. Die erbetenen belegmäßigen Nachweise seien jedoch nicht erbracht worden, sondern resultiere der geltend gemachte Betrag aus einer Gegenüberstellung von bestimmten Beträgen, die unter der Bezeichnung „Normalverbraucher“ und „Kosten der Diätverpflegung der Klinik“ zugeordnet und addiert worden seien und deren Summendifferenz als Mehrkosten der Diätverpflegung herangezogen worden seien.

Gem. § 35 Abs. 3 EStG können anstelle der pauschalen Freibeträge auch die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht werden, sofern diese nachgewiesen würden.

Der als a.g. Belastung geltend gemachte Betrag sei anhand von einer, an Kostendifferenzen orientierten - nicht näher begründeten - Schätzungsmethode ermittelt worden. Er könne daher infolge der gesetzlichen Festlegung diesfalls zu berücksichtigender Freibeträge nicht anstelle der Pauschbeträge treten. Eine Untersuchung, ob bzw. inwieweit die angewandte Schätzmethode als sachgerecht sei, sei daher entbehrlich.

Es würden daher die Pauschalsätze berücksichtigt.

In dem am 4.1.2010 erhobenen **Vorlageantrag** brachte die Bw. vor, dass sie in Beantwortung des Vorhalts eine neue Liste der Statistik Austria beigebracht habe, dergemäß sich die Ernährungskosten eines insulinpflichtigen Diabetikers zu einem Normalverbraucher wesentlich unterschieden. Der Aussage, dass es sich diesbezüglich um Schätzungen handle müsse sie widersprechen, da allen Kostenangaben Berechnungen pro verwendeter Lebensmittel und gegessener Mengen zugrunde lägen, die sie selbst in jahrelanger minuziöser Detailarbeit unter Verwendung von Durchschnittspreisen erstellt habe.

Die genaue Aufschlüsselung der angeführten Kosten des Normalverbrauchers sowie jener die sich aus ihrer Diät ergäben sei in der beigefügten Aufstellung enthalten. Sie halte während des Jahres laufend die Preise der von ihr verbrauchten Lebensmittel und deren Entwicklung fest. Da Belege in Form von Supermarkt-Kassenbons den gesamten 2-Personen-Haushalt betreffen und auch nicht personalisiert seien, habe sie diese mangels Aussagekraft nicht aufbewahrt.

Weiters müsse sie darauf hinweisen, dass die Essensmengen eines insulinpflichtigen Diabetikers ausnahmslos an jedem Tag seines Lebens einem bestimmten Basisplan zu entsprechen hätten, der in direktem Zusammenhang mit der verabreichten Insulinmenge stehe und tagsüber angepasst werden müsse.

Bei Typ I Diabetes handle es sich um eine schwere Krankheit, die nichts mit der Typ II Diabetes zu tun habe. Zuckerentgleisungen bei einem Typ I Diabetiker seien jederzeit in beide Richtungen möglich und könnten diese sehr rasch zum Koma oder Tod führen. Halte sich ein insulinpflichtiger Diabetiker an die ärztlich vorgegebenen Ernährungsregln könne er seinen Gesundheitszustand länger positiv erhalten, was jedoch mit höheren Verpflegungskosten verbunden sei. Auch läge die Vermeidung von Folgeerkrankungen im allgemeinen Interesse.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 35. (1) EStG 1988 normiert: *Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen*

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ...

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) ...

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 75% bis 84% ein Freibetrag von 435,- Euro.

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

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

Aufgrund der in § 34 Abs. 6 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 erhaltenen Verordnungsermächtigung sind nachfolgende auszugsweise dargestellte Verordnungen ergangen.

§ 1 i.d.F. BGBl.-Nr. 1996/303

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,....

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

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

(3) 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.

§ 2 i.d. F. BGBl.-Nr. 2001/416

(1) 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.

Auf Grundlage dieser Normierungen können bestimmte, aus der Behinderung resultierende Mehraufwendungen unter Beibehaltung des Anspruchs auf den Behindertenfreibetrag pauschal geltend gemacht werden. Jedoch ist auch im Falle der pauschalen Geltendmachung das Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach in geeigneter Weise (z.B. durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät) dazulegen.

Aus dem Gesetzeswortlaut "**können auch die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden**" geht eindeutig hervor, dass diese nachgewiesen werden müssen. Tatsächliche Kosten können nämlich nur anhand von Unterlagen (Belegen) ermittelt werden und nicht im Schätzungsweg.

Neben dem allgemeinen Sprachverständnis wird dies auch durch den Verordnungstext "**ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten**" klar dargelegt. Auch der Bundesgesetzgeber selbst spricht ein Abs. 4 des § 35 EStG 1988 ("**Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach**") ausdrücklich von einem Nachweis.

Es wird an dieser Stelle ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Ermittlung der Pauschbeträge anhand von Erhebungen der durchschnittlich von der jeweiligen Erkrankung bedingten Mehrkosten erfolgt (und diese somit keine willkürlichen Beträge darstellen).

Mehrkosten die durch die speziellen krankheitsbedingten Bedürfnisse der Bw. bedingt sind (persönliche Diätvorschriften, Essgewohnheiten), können somit nur dann berücksichtigt werden, wenn diese ausreichend (anhand von Belegen) belegt sind. Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen sind jedoch nicht auf ihre konkreten Bedürfnisse abgestellt, sondern stellen nur eine für statistische Zwecke erhobene allgemeine grobe Schätzung der höheren Lebenskosten von Personen dar, die eine (nicht spezifizierte) Diät einhalten müssen und sind somit nicht geeignet die krankheitsbedingten Mehrkosten der Bw. darzutun.

Zu dem Vorbringen, dass sie schon seit vielen Jahren den Arbeitnehmerveranlagungsantrag gleich gestalte, wie ihr dies ihr Vater, der leitender Finanzbeamter gewesen sei, empfohlen habe, ist festzuhalten, dass aus der Erlassung eines unrichtigen Bescheides kein Recht abgeleitet werden kann bis in alle Zukunft unrichtige Bescheide zu erlassen. Dies müsste der Bw. aus der ehemaligen Tätigkeit ihres Vaters als Finanzbeamter bekannt sein.

In weiterer Linie ist auf die allgemeine Bestimmung des **§ 119. (1) BAO** zu verweisen: *Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der*

Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, ... welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden ...

Somit ist auch durch die Abgabenvorschriften eindeutig normiert, dass eine Offenlegung - zu dieser gehört auch die Vorlage von Belegen - vollständig erfolgen muss.

Des Weiteren wird auch auf dem Formular zur Arbeitnehmerveranlagung eindeutig darauf hingewiesen, dass Beilagen - zu diesen gehören auch Belege- zwar nicht anzuschließen sind, aber sieben Jahre aufzubewahren sind.

Im Übrigen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Bescheid der ersten Instanz verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. September 2011