

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 10.12.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 20.11.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird - wie in der Beschwerdeverentscheidung - abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2014 (für ein Einkommen von 33.264,56 Euro) mit -568,00 Euro festgesetzt.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2014 folgende außergewöhnliche Belastungen aufgrund seiner Behinderung (Grad der Behinderung: 70 %) geltend:

- Den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit
- Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung iHv 4.641,04 €

Mit Schreiben vom 18.11.2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. Nachweise (Kopien des Bescheides des Sozialministeriumservice oder des Bundessozialamtes, des Behindertenausweises und einer ärztlichen Bestätigung) für die geltend gemachte 70 %-ige Behinderung und das Erfordernis einer Diätverpflegung vorzulegen. Der Bf. wurde weiters um belegmäßigen Nachweis der Ausgaben iHv 4.641,04 € ersucht.

Der Bf. übermittelte dem Finanzamt in der Folge seinen Behindertenpass (ausgestellt vom Sozialministeriumservice am 5.5.2015; Grad der Behinderung: 70 %), einen Arztbrief eines Facharztes für HNO (Dr. H) vom 18.3.2015, ein ärztliches Attest einer Ärztin für Allgemeinmedizin vom 19.3.2015 sowie Rechnungen und Zahlungsbelege über die geltend gemachten Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung (Hörgeräte rechts und links: 4.500,00 €; Hörgerätebatterien, Haut-Pflegecreme, Haut-Pflegeöl für die Ohren, Reinigungstücher: 141,04 €).

Im Arztbrief vom 18.3.2015 ist Folgendes ausgeführt:

*Es zeigt sich bei dem Patienten eine hochgradige IOS. Aus diesem Grund ist der Patient seit dem Jahre 1998 mit Hörgeräten versorgt. Siehe beiliegendes Tonaudiogramm. Ohne Hörgeräte hat der Patient kein Sprachverständnis – also 0 % bei 65dB.*

Im ärztlichen Attest vom 19.3.2015 wird von der Ärztin für Allgemeinmedizin bestätigt, dass der Bf. laufend in ihrer Behandlung ist, dass er erhöhte Harnsäurewerte hat und daher Diät einhalten muss.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 20.11.2015 wurden die 70 %-ige Behinderung und die Diätverpflegung mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass der Behindertenpass und die Bestätigung über das Erfordernis einer Diätverpflegung im Jahr 2015 ausgestellt wurden. Mangels eines Nachweises für das Vorliegen der Behinderung bereits im Jahr 2014 wurden die Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung iHv 4.641,04 € nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt. Da die betreffenden Ausgaben den Selbstbehalt iHv 4.734,52 € nicht überstiegen, blieben sie ebenfalls unberücksichtigt.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde mit folgender Begründung:

*„Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das Kalenderjahr 2014 die außergewöhnliche Belastung von BETRAG € 4.641,04 nicht berücksichtigt, da der Behindertenpass und das ärztliche Attest für die Diät erst 2015 ausgestellt wurden.*

*Ich habe erst bei der Antragstellung für 2014 festgestellt, dass ich für die Abschreibung einen Behindertenpass und ärztliches Attest brauche und habe sofort dafür einen Antrag gestellt. Leider wusste ich nicht, dass ich beim Antrag eine rückwirkende Wirksamkeit verlangen musste.*

*Allerdings geht aus dem beigelegten Arztbrief hervor, dass ich schon seit 1998 ohne Hörgeräte 0 % Sprachverständnis habe.*

*Beim Bundessozialministerium habe ich diesbezüglich am 24.11.2015 eine schriftliche Anfrage gestellt, habe aber leider noch keine Antwort erhalten.*

*Ein neues ärztliches Attest für die Diät liegt diesem Schreiben bei.*

*Das Antwortschreiben des Bundessozialministeriums reiche ich sofort nach Erhalt nach.*

*Ich beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides mit der Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung.“*

In dem der Beschwerde beiliegenden ärztlichen Attest vom 15.10.2014 (ausgestellt von der Ärztin für Allgemeinmedizin, von welcher auch das dem Finanzamt bereits vorliegende ärztliche Attest vom 19.3.2015 ausgestellt wurde), wird von der Ärztin bestätigt, dass der Bf. laufend in ihrer Behandlung ist, dass er erhöhte Harnsäurewerte hat und daher Diät einhalten muss.

Mit Schreiben vom 17.2.2016 legte der Bf. dem Finanzamt das Antwortschreiben des Sozialministeriumservice vom 1.2.2016 vor. In diesem Schreiben ist Folgendes ausgeführt:

*„Bezugnehmend auf Ihr Mail vom 25. Jänner 2016 wird nochmals darauf hingewiesen, dass eine rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung seit 2014 grundsätzlich nicht möglich ist.*

*Ihr Behindertenpass mit der Nr. xxxxxxxx wurde aufgrund des Befundes/Audiogrammes des Herrn Dr. H vom 18. März 2015 mit einem Grad der Behinderung von 70 % ausgestellt. Eine rückwirkende Bestätigung über diesen Zeitraum hinaus ist nicht möglich.“*

Der Bf. führte in seinem Schreiben vom 17.2.2016 Folgendes aus:

*„Da die rückwirkende Wirksamkeit des Behindertenpasses nicht möglich ist, bitte ich sie, eine Ausnahme zu machen und die außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen.*

*Wie schon oben erwähnt, hat meine Unwissenheit dazu geführt, dass ich den notwendigen Behindertenpass erst 2015 beantragt habe.*

*Ich glaube, dass jeder Mensch sieht, dass der Kauf der Hörgeräte im direkten Zusammenhang mit meiner Behinderung steht.*

*Ich hoffe daher auf eine positive Erledigung meiner Beschwerde.“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.2.2016 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insoweit ab, als Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von insgesamt 5.145,04 € anerkannt wurden. Der den Selbstbehalt in Höhe von 4.734,52 € übersteigende Betrag wurde als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht.

In der Begründung wurde ausgeführt, der pauschale Jahresfreibetrag für eine 70 %-ige Behinderung habe mangels der erforderlichen Behindertenbescheinigung für das Jahr 2014 nicht berücksichtigt werden können. Die zusätzlichen Krankheitskosten und der Pauschalfreibetrag für eine spezielle Diätverpflegung seien unter Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden.

Gegen die Beschwerdeverentscheidung stellte der Bf. einen Vorlageantrag, in dem er Folgendes ausführte:

*„Leider habe ich erst bei der Antragstellung für die Abschreibung meiner 2014 gekauften Hörgeräte festgestellt, dass ich dafür einen Behindertenpass brauche, habe das auch sofort nachgeholt und am 18.04.2015 einen Antrag gestellt. Ich stelle daher fest, dass der Kauf meines Hörgerätes im direkten Zusammenhang mit meiner Hörbehinderung steht und bitte Sie, dies zu berücksichtigen. Ich lege eine Kopie des Arztbriefes bei, mit dem ich den Behindertenpass beantragte. Daraus geht hervor, dass ich seit 1998 Hörgeräte trage. Dieses wurde leider bei der Ausstellung des Behindertenpasses nicht berücksichtigt.*

*Weiters verweise ich auf die Ausführungen in meiner Beschwerde und beantrage, diese dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen.“*

Dem Vorlageantrag war nochmals eine Kopie des Arztbriefes des Facharztes für HNO Dr. H vom 18.3.2015 angeschlossen.

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- sie muss außergewöhnlich sein,
- sie muss zwangsläufig erwachsen,
- sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Letzteres ist nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 dann der Fall, wenn die Belastung einen u.a. nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen berechneten Selbstbehalt übersteigt. Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist idR von diesen Kosten der Selbstbehalt abzuziehen.

Davon abweichend können nach der Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmte Aufwendungen auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden. Dazu zählen u.a. Aufwendungen wegen Körperbehinderung.

§ 35 EStG 1988 lautet:

*"(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen*

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
  - bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3),*
  - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,*
  - durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*
- und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld 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). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,*

- 1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,*

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

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.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726.

...

(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....."

Nach der auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Bundesminister für Finanzen erlassenen Verordnung

über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, idF BGBl. II 2010/430, können, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25 % beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 noch bestimmte Mehraufwendungen geltend gemacht werden.

§ 2 der Verordnung setzt Pauschbeträge für Krankendiätverpflegung fest.

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Ein Selbstbehalt ist nicht abzuziehen.

Der Begriff **Hilfsmittel** wird in der oben genannten Verordnung zwar nicht definiert, kann aber im Sinne des § 154 ASVG verstanden werden (vgl. Müller in SWK 1997, S 641). Demnach sind als Hilfsmittel Gegenstände oder Vorrichtungen anzusehen, die geeignet sind, die Funktionen fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundenen körperlichen oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen (vgl. BFG 29.05.2015, RV/5101806/2014; UFS 2.5.2005, RV/0067-G/03).

Hörgeräte sind zweifellos als Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung anzusehen.

Im gegenständlichen Fall wurde der Behindertenpass, in welchem ein Grad der Behinderung von 70 % bescheinigt wird, erst im Mai 2015 ausgestellt. Eine rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung ab dem Jahr 2014 ist laut dem Schreiben des Sozialministeriumservice vom 1.2.2016 nicht möglich.

Wie sich aus dem Gesetzestext (vgl. den oben zitierten § 35 Abs. 2 EStG 1988) unmissverständlich ergibt, kann der Nachweis der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit nur durch eine amtliche Bescheinigung der zuständigen Stelle erbracht werden. Diese Bescheinigung des Bundessozialamtes bzw. des Sozialministeriumservice ist für die Abgabenbehörden bindend. Andere Beweismittel lässt das Gesetz nicht zu.

Auch wenn es durchaus einsichtig erscheinen mag, dass die Hörbehinderung bereits vor dem Jahr der amtlichen Bescheinigung im Jahr 2015 bestanden hat, ist eine Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten für Hörgeräte und Kosten der Heilbehandlung im Jahr 2014 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt nach § 4 der Verordnung nicht möglich, da für das Streitjahr eine amtliche Bescheinigung der Hörbehinderung nicht vorliegt.

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 Gesetzgeber hat mit der Anordnung, dass eine Nachweisführung (hinsichtlich der Tatsache der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle zu erfolgen hat, bindende Beweisregeln geschaffen ( *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar,

§ 35 Tz 4; VwGH 01.09.2015, 2012/15/0197; UFS, 27.02.2012, RV/0438-I/11 ; BFG 21.8.2017, RV/3100585/2015).

Der Nachweis der Behinderung kann nur durch ein Gutachten der im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden. Haus- oder fachärztliche Bestätigungen oder Privatgutachten sind nicht ausreichend (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL, § 35 Anm 32). Ebenso wenig vermögen Arztbriefe den gesetzlich ausdrücklich geforderten Nachweis zu ersetzen.

Die Berücksichtigung der strittigen Kosten (Kosten für Hörgeräte, Heilbehandlung und Diätverpflegung) kann somit – wie in der Beschwerdevorentscheidung erfolgt ist – nur nach der allgemeinen Regelung für außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 unter Abzug des Selbstbehaltes nach Abs. 4 leg.cit. erfolgen (vgl. BFG 16.10.2015, RV/7103716/2015; BFG 11.2.2016, RV/7100491/2016; BFG 21.8.2017, RV/3100585/2015).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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 Beschwerdefall ist eine Revision nicht zulässig, weil sich die einkommensteuerrechtliche Rechtsfolge bei Nichtvorlage einer entsprechenden Bescheinigung des Sozialministeriumservice unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Damit ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu verneinen.

Wien, am 29. Dezember 2017