

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 2.2.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 29.1.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2017	Einkommen	16.649,67 €	Einkommensteuer	343,41 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-2.283,03 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-1.939,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2017.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 beantragte der Beschwerdeführer den pauschalen Freibetrag wegen Behinderung seiner Ehegattin G (60 %) sowie die Berücksichtigung des Freibetrages für Diät „Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit“ bzw. „Magenkrankheit, andere innere Erkrankung“; weiters machte er für seine Tochter T den pauschalen Freibetrag in Höhe von 262 € für ein erheblich behindertes Kind, für das erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, sowie Ausgaben für Kinderbetreuung in Höhe von 357 € als außergewöhnliche Belastungen geltend.

In der am 2.2.2018 erhobenen Beschwerde gegen den erklärungsgemäß veranlagten Bescheid vom 29.1.2018 beantragte der Beschwerdeführer die zusätzliche Berücksichtigung einer Laktoseintoleranz, da er diese auszufüllen vergessen habe.

Im Zuge der erstmaligen Überprüfung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ersuchte das Finanzamt, die Kinderbetreuungskosten seiner Tochter T belegmäßig nachzuweisen und zum Beweis der Notwendigkeit einer Diätverpflegung seiner Gattin G den Bescheid des Sozialministeriumservices (inklusive Sachverständigengutachten) vorzulegen (Vorhalt vom 23.2.2018).

Diesem Ersuchen kam der Beschwerdeführer nicht nach, sodass das Finanzamt mit Beschwerdeentscheidung vom 12.4.2018 weder die Kinderbetreuungskosten noch den Pauschalbetrag für Krankendiätverpflegung berücksichtigte. Auf die Bescheidbegründung wird verwiesen.

In seinem Vorlageantrag vom 24.4.2018 beantragte der Beschwerdeführer die Anerkennung sowohl der Kinderbetreuungskosten als auch den Pauschalbetrag für die Krankendiätverpflegung und übermittelte gleichzeitig zum Beweis seines Vorbringens zwei Bestätigungen der Kinderbetreuungseinrichtungen vom 24.4.2018 über einen Gesamtbetrag von 187,18 € (Kindergarten 24 €, Hort 163,18 €), sowie eine Kopie des Behindertenpasses seiner Gattin.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Für die Tochter des Beschwerdeführers wurde eine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 für den Zeitraum Jänner bis Oktober gewährt.

Die Kinderbetreuungskosten belaufen sich auf 187,18 €.

Die vom Sozialministeriumservice festgestellte Erwerbsminderung der Gattin des Beschwerdeführers beträgt 60 %. Die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung ist nicht erwiesen.

Beweiswürdigung

Die Höhe der Kinderbetreuungskosten ist durch die Bestätigungen der Kinderbetreuungseinrichtungen belegt.

Der Grad der Erwerbsminderung der Gattin des Beschwerdeführers ist der elektronischen Datenübermittlung des Sozialministeriumservices entnommen. Die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung wird dort nicht bescheinigt.

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 für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9 (StRefG 2009, BGBl I 26/2009)
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (BGBl 201/1996)
- 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 (BGBl 201/1996, BGBl I 9/1998).

Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2.300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung (Abs. 9):

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder
- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 (AbgÄG 2012, BGBl I 112/2012)

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld, Blindenzulage) übersteigen (BGBl I 79/2009).

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige.

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 bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3) hat und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine 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 55 % bis 64 % wird jährlich ein Freibetrag von 294 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).

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 (Abs. 7).

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne des Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10. Eine Verwendung dieser Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen (AbgÄG 2005, BGBl I 1612005) (Abs. 8).

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 bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3) 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 Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro, bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat 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 (Abs. 2).

Gemäß § 5 Abs. 1 VO sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen (BGBl I 416/2001).

Rechtliche Erwägungen

Krankendiätverpflegung Gattin

Strittig ist, ob die Diätverpflegung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden kann.

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 Erwerbsminderung der Gattin des Beschwerdeführers von 60 % wurde durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) festgestellt.

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer für seine Gattin den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit und wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit beantragt. Zusätzlich führt er eine Laktoseintoleranz ins Treffen.

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 weder eine Bestätigung eines Arztes noch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes vor.

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 beantragt – Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit, 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).

Der Bescheinigung des Bundessozialamtes zufolge lag eine Erwerbsminderung der Gattin des Beschwerdeführers von 60 % zugrunde; hingegen ist weder eine Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit noch eine Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit in dem festgestellten Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit 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 612 € den Selbstbehalt von 710,11 € 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.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Kinderbetreuungskosten Tochter

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 umfasst Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis zum 10. bzw. 16. Lebensjahr in bestimmten Einrichtungen bzw. durch bestimmte Personen bis zu einem Höchstbetrag pro Kind und Kalenderjahr. Die Betreuung des Kindes muss in einer öffentlichen Betreuungseinrichtung, in einer privaten institutionellen Betreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Bestimmungen entspricht (Betreuungsstätten, Horten, Kindergärten, Internaten) erfolgen (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2015, § 34 Rz 87). Diese Voraussetzungen sind gegeben; die Betreuung der Tochter T erfolgte in einem Kindergarten bzw. in einem Hort.

Eine außergewöhnliche Belastung wegen Kinderbetreuungskosten iSd Abs. 6 (ohne Selbstbehalt) (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2015, § 34 Rz 53) kommt zudem nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 vorliegen; es müssen auch die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit verwirklicht sein. Es liegen im gegenständlichen Fall sowohl die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit als auch der Zwangsläufigkeit vor.

Unstrittig ist die Höhe der Kosten, die nunmehr durch die Vorlage der Bestätigungen der Kinderbetreuungseinrichtungen belegt ist.

Die Kinderbetreuungskosten in der nachgewiesenen Höhe waren daher zu gewähren.

Pauschbetrag wegen der Behinderung der Tochter

Für die Tochter des Beschwerdeführers wurde eine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 für den Zeitraum Jänner bis Oktober gewährt.

Gemäß § 5 Abs. 1 VO sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Da für Tochter T lediglich für zehn Monate (Jänner bis Oktober) eine erhöhte Familienbeihilfe gewährt wurde und diese Voraussetzung für die Gewährung eines Pauschbetrages nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes ist, sind lediglich 2.620 € (262 x 10) abzugsfähig.

Der Einkommensteuerbescheid 2017 ist daher in diesem Sinne zu korrigieren.

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 Ehegattin und eines Kindes, sowie der Kinderbetreuungskosten abgesprochen. Zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 27. Juni 2018

