

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11.11.2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 nach Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung am 28.6.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 14.12.2009 wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt gewährte dem Beschwerdeführer mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11.11.2009 einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen eigener Behinderung aufgrund einer durch das Bundessozialamt im Jahr 2000 festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von 70 v.H. in Höhe von € 363 und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 1.836,00 (monatlich € 153), weil die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar ist. Die weiteren beantragten außergewöhnliche Belastungen in Höhe des Pauschalbetrages von € 504 wegen einer Krankendiätverpflegung gemäß § 2 der VO zu den außergewöhnlichen Belastungen gewährte das Finanzamt lediglich nach Abzug des Selbstbehaltens und begründete dies damit, dass auf dem Behindertenpass keine Diätverpflegung angeführt sei.

Dagegen wendete sich die erhobene Beschwerde, in der auf das in Kopie übermittelte ärztliche Attest hingewiesen wurde, aus dem hervorgeht, dass der Beschwerdeführer an einer inneren Krankheit leiden würde und eine kostenintensive Diät einhalten müsse.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass der Abzug des Selbstbehaltens im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 entfallen würde, wenn bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine mindestens 25%ige Behinderung vorliegen würde und davon der Anteil der

Behinderung wegen des die Diät erfordern Leidens mindestens 20% im Sinne der Richtsatzverordnung betragen würde.

In dem daraufhin eingebrochenen Vorlageantrag wird ausgeführt, dass der Grad der Behinderung des Beschwerdeführers laut Behindertenpass 70% betragen würde. In der Anlage werde das Schreiben des Bundessozialamtes vom 11.10.2000 übermittelt. Im Beiblatt zu diesem Schreiben würden die Gesundheitsschäden, die für die Gesamteinschätzung des Grades berücksichtigt worden seien, näher aufgezählt werden. Es seien dies: Oberlappenresektion links im März 2000 bei N.bronchii 60%, Zustand nach Billroth II 20%, Art. Hypertonus 20%, Zustand nach schwerer Pankreatitis, St.p. Pankreasteilresektion 30%. Aufgrund dieser Beeinträchtigungen sei der Beschwerdeführer gezwungen, strenge Diätverpflegung einzuhalten. Es werde in diesem Zusammenhang auch auf die Bestätigung seines Hausarztes verwiesen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 Kriegsopfersversorgungsgesetzes 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 § 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 Einkommensteuer47 § 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).

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.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, in der hier maßgebenden Fassung lautet auszugsweise:

*"Auf Grund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:*

*§ 1. (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 Belastung 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. (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.*

*(2) 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."*

Nach dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Beiblatt bezüglich seines Antrages beim Bundessozialamt Steiermark auf Feststellung der Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Personen im Sinne des Behinderteneinstellungsgesetzes ergibt sich nach dem eingeholten ärztlichen Sachverständigengutachten vom 18.9.2000 nach den gemäß § 27 Abs. 1 BEinstG anzuwendenden mit Verordnung des Bundesministers für Arbeit

und Soziales vom 9.6.1965, BGBl Nr. 150/1965, festgesetzten Richtsätzen folgende Einschätzung der Gesundheitsschädigungen:

- „1. Oberlappenresektion links im März 2000 bei N. bronchii (am ehestens vergleichbar Mittlerer RSW entsprechend Befundausmaß), Grad der Behinderung 60 v.H.,
- 2. Zustand nach Billroth II (Unterer RSW entsprechend dem adipösen Ernährungszustand) Grad der Behinderung 20 v.H.,
- 3. Zustand nach Gallenblasenentfernung (Unterer RSW entsprechend dem Ernährungszustand) Grad der Behinderung 10 v.H.
- 4. Art. Hypertonus (Unterer RSW entsprechend der leichten Druckregulationsstörung) Grad der Behinderung 20 v.H. und
- 5. Zustand nach schwerer Pankreatitis, St.p. Pankreasteilresektion (Oberer RSW entsprechend dem Befundausmaß) Grad der Behinderung 30 v.H.

*Keine Behinderung stellen dar, da medikamentös und diätetisch beherrschbar:  
Hyperlipidämie, Hyperuricämie, LPS*

*Die Gesundheitsschädigung drei mit einem Grad der Behinderung von weniger als 20 v.H., die auch im Zusammenwirken mit anderen Gesundheitsschädigungen keine wesentliche Funktionsbeeinträchtigung verursacht, wurde gemäß § 3 BEinstG bei der Einschätzung des Grades der Behinderung nicht berücksichtigt.*

*Die im Zusammenwirken der oben angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung beträgt siebzig vom Hundert (70 v.H.), weil der Grad der Behinderung der Gesundheitsschädigung 1 durch den Grad der Behinderung der Gesundheitsschädigung 5 um 1 Stufe angehoben wird. Durch die Gesundheitsschädigungen 2 und 4 erfolgt keine Anhebung der Gesamtbehinderung.*

*Gemäß § 3 der oben zitierten Richtsatzverordnung ist bei der Gesamteinschätzung mehrerer Leiden zunächst von der Gesundheitsschädigung auszugehen, die den höchsten Grad der Behinderung verursacht. Sodann ist zu prüfen, ob und inwieweit der durch die Gesamteinschätzung zu erfassende Gesamtleidenzustand infolge des Zusammenwirkens aller Gesundheitsschädigungen eine höhere Einschätzung des Grades der Behinderung rechtfertigt. Dabei dürfen die Prozentsätze der einzelnen Leiden nicht addiert werden und auch eine Ermittlung des Grades der Behinderung im Wege einer schematischen Subtraktion ist nicht zulässig.“*

Wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, wurde die Notwendigkeit der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung auf Grund der beim Beschwerdeführer festgestellten Krankheiten vom Bundessozialamt nicht bestätigt.

Nach der Literatur kann der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der obigen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen neben der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen. Das Erfordernis der Einnahme einer Diät bzw. das Vorliegen von diesbezüglichen Mehraufwendungen dem Grunde nach ist auf geeignete Weise (zB ärztliche Bestätigung

der verordneten Diät) nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 35 Tz 12; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 35 Rz 23). Dieser Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. zB VwGH 24.11.1999, 94/13/0255).

Das im gegenständlichen Fall durch den Beschwerdeführer vorgelegte „Ärztliche Attest“ eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 9.12.2009 bescheinigt, dass der Beschwerdeführer an einer inneren Krankheit leidet, die ihn zwingen würde, eine kostenintensive Diät einzuhalten. Damit erfolgt jedoch kein geeigneter Nachweis des Erfordernisses der Krankendiätverpflegung, da aus diesem allgemein gehaltenen Attest weder Art und Beginn der Diät, die die Diät erfordernde konkrete innere Erkrankung, noch der Mehraufwand gegenüber einer allgemeinen Verpflegung ersichtlich sind. Die gegenständlich zu beurteilende Bestätigung ist daher aufgrund ihres allgemeinen und zu wenig ins Detail gehenden Inhaltes nicht geeignet, das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung im Zusammenhang mit den laut Bundessozialamt bestehenden Gesundheitsschädigungen des Beschwerdeführers nachzuweisen.

Wenn der Beschwerdeführer die Ansicht vertritt, für den Nachweis des Erfordernisses seiner Krankendiätverpflegung genüge es, dass das Bundessozialamt im Zusammenhang mit der Gesundheitsschädigung 5 einen Grad der Behinderung von 30 v.H. festgestellt habe, obwohl diese Gesundheitsschädigung in die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung nur mit 10 v.H. Eingang gefunden hat, ist auf § 1 Abs. 2 der Verordnung für außergewöhnliche Belastungen hinzuweisen, wonach eine Behinderung vorliegt, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Dabei ist von der Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen auszugehen, da nur diese für die Berücksichtigung eines Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 ausschlaggebend ist.

Nichts anderes ist aus § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen abzuleiten, wonach bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Im gegenständlichen Fall ist zudem darauf hinzuweisen, dass die Gesundheitsschädigung 5 des Beschwerdeführers ohnehin bereits in den Gesamtgrad der Behinderung dadurch eingeflossen ist, dass der Grad der Behinderung der Gesundheitsschädigung 1 durch den Grad der Behinderung der Gesundheitsschädigung 5 um 1 Stufe angehoben wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass das Bundessozialamt das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung als nicht ausreichend empfunden hat, wobei zu berücksichtigen ist, dass nicht jede Diätverpflegung mit einem Mehraufwand verbunden ist und zudem eine Überförderung nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetz 1996, Nr 72 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XX. GP, vermieden werden soll.

Der in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vorgebrachte Umstand, dass dem Beschwerdeführer in den Jahren 2006 und 2007 der beantragte Freibetrag für Krankenpflege vom Finanzamt zuerkannt worden sei, bedeutet nicht, dass der Beschwerdeführer auch in den Folgejahren Anspruch auf die Gewährung dieses Freibetrages hat, wenn das Finanzamt erkennt, dass der beantragte Freibetrag zu Unrecht in die Veranlagung eingeflossen ist.

Nachdem das Bundessozialamt das Erfordernis einer Krankenpflege nicht bestätigt hat, dieser Umstand auch durch das vorgelegte Attest nicht nachgewiesen werden konnte und die eine Krankenpflege erfordernden Leiden mit lediglich 10 v.H. in die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung eingeflossen sind, können die beantragten pauschalen Aufwendungen für die Krankenpflege in der Höhe von € 504 nur nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 steuermindernd berücksichtigt werden. Dies führt jedoch, wie aus dem angefochtenen Bescheid ersichtlich, zu keiner steuerlichen Auswirkung, da der sich gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ergebende Selbstbehalt im strittigen Jahr nicht überstiegen wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die klare Gesetzeslage die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 6. Juli 2016