



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AA, Adresse, vom 24. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 11. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte Frau AA (Bw.) unter anderem den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) für den Grad der Behinderung von 75% und den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. März 2010 verweigerte das Finanzamt den pauschalen Freibetrag für die Diätverpflegung und berücksichtigte gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 einen Freibetrag in der Höhe von € 243 (Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54%). In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt: *„Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung), sowie eine durch Krankheit benötigte Diätverpflegung sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Das Bundessozialamt hat unter Bezugnahme auf Ihren Antrag im Jahr 2009 Ihren Grad der Behinderung mit 50% festgesetzt. Ein Zusatzeintrag für das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 wurde nicht vorgenommen.“*

Dagegen richtete sich die Berufung vom 24. März 2010. Die Bw. bringt vor, den Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien zufolge würden Bescheinigungen, die von der nach der alten Rechtslage zuständigen Stelle ausgestellt worden sind, auch nach dem 1. Jänner 2005 ihre Gültigkeit behalten. Beim Finanzamt liege die amtsärztliche Bescheinigung vom 6. März 2000 auf. Da diese ihren Bedarf an Diätverpflegung bestätige, hätte die entscheidende Behörde die Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigen müssen. Abschließend wurde der Antrag gestellt, die benötigte Diätverpflegung bei der neuerlichen Berechnung zu berücksichtigen.

Mit Vorlagebericht vom 12. April 2010 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. In der zum Vorlagebericht abgegebenen Stellungnahme vom 15. April 2010 teilte die Bw. mit, der Ansicht der entscheidenden Behörde, wonach vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellte Bescheinigungen nur bis zu einer neuerlichen Festsetzung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Bundessozialamt) weiter gelten, könne nicht gefolgt werden. Anders wäre es, wenn eine entsprechende Zusatzeintragung beantragt und diese negativ beschieden worden wäre. Da beim Finanzamt ohnehin eine entsprechende Bescheinigung aufliege, sei eine Zusatzeintragung weder beantragt worden, noch sei eine solche Eintragung gewollt gewesen. Es bestehe keine Verpflichtung, eine solche zu beantragen.

Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien könne ein Behindertenpass nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden. Ein solcher habe neben anderen Eintragungen auch den festgestellten Grad der Behinderung oder die Minderung der Erwerbsfähigkeit zu enthalten. Zusätzliche Eintragungen seien möglich und könnten vom behinderten Menschen beantragt werden. Diese zusätzlichen Eintragungen würden die Beurteilung der Frage, ob Freibeträge nach der Verordnung, BGBl. Nr. 303/1996, zustehen, erleichtern. Wie aus dem, im Konjunktiv gehaltenen dritten Satz dieser Bestimmung zu entnehmen sei, bestünde keine Verpflichtung, eine Eintragung zu beantragen; eine solche diene nur der leichteren Beurteilung der außergewöhnlichen Belastungen. Da somit die beim Finanzamt aufliegende Bescheinigung nach wie vor ihre Gültigkeit habe, hätte der entsprechende Pauschalwert berücksichtigt werden müssen.

Selbst wenn – was ausdrücklich bestritten werde – die Bescheinigung ihre Gültigkeit verloren hätte, hätte der Freibetrag für die Krankendiätverpflegung berücksichtigt werden müssen. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien könne der Nachweis durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen. Liege bei einer Einstufung durch das Bundessozialamt eine mindestens 25%ige Behinderung vor und betrage der Anteil der Behinderung des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20%, so entfalle der Abzug

des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988. Da mit Bescheid des Bundessozialamtes vom 7. Jänner 2009 eine Schilddrüsendysfunktion von 20% festgestellt worden ist, sei die Diät nahrung zu berücksichtigen gewesen. In Folge von Funktionsstörungen der Schilddrüse könne es auch zu Störungen im Magen-Darm-Trakt kommen.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2010 legte die Bw. – nach schriftlicher Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat – eine Kopie des Bescheides des Bundessozialamtes vom 7. Jänner 2009 und eine Kopie des Behindertenpasses vor. Die amtsärztliche Bescheinigung betreffend das Erfordernis der Diätverpflegung könne nicht mehr vorgelegt werden; diese liege beim Finanzamt auf und werde ihr nicht mehr ausgefolgt. Diese stünde seit der EDV-mäßigen Erfassung dem Finanzamt nur mehr in elektronischer Form zur Verfügung. Die Bw. führte weiters aus, sie habe eine Erhöhung des Behindertengrades wegen ihrer Kniegelenke etc. beantragt und nicht wegen ihrer Diät (Leber, Galle, Magen), die sie schon immer geltend gemacht habe. Der Neuantrag habe sich nicht auf die bereits länger bestehende Diätverpflegung bezogen. Abschließend wies die Bw. nochmals auf die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien hin, wonach nach der alten Rechtslage ausgestellte Bescheinigungen auch nach dem 1. Jänner 2005 Gültigkeit hätten.

### ***Über die Berufung 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 Kriegsopferversorgungsgesetzes 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).

Betreffend die vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellten Bescheinigungen normiert die Übergangsbestimmung des § 124b Ziffer 111 EStG 1988 nicht, dass die vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellten Bescheinigungen auch dann ihre Gültigkeit weiter behalten, wenn nach dem 31. Dezember 2004 eine neue Bescheinigung ausgestellt wird. Mit dieser Regelung wurde lediglich festgestellt, dass die vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellten Bescheinigungen den nach dem 31. Dezember 2004 ausgestellten gleichgestellt werden und diese für den Nachweis der Behinderung und für das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit auch nach dem 31. Dezember 2004 verwendet werden können. Bei Fehlen dieser Übergangsbestimmung wäre der Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 nur dann zugestanden, wenn die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004

(Landeshauptmann, Sozialversicherungsträger oder Bundessozialamt) nachgewiesen hätte werden können. Die Inhaber von vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellten Bescheinigungen wären (bei Fehlen dieser Übergangsbestimmung) verpflichtet gewesen, die Ausstellung neuer Bescheinigungen zu beantragen. Um dies zu verhindern, sah der Gesetzgeber mit dieser Übergangsbestimmung die Möglichkeit vor, die vor dem 1. Jänner 2005 ausgestellten Bescheinigungen bis zur Ausstellung einer neuen für die Inanspruchnahme des Freibetrages verwenden zu können.

Das Bundessozialamt stellte mit Bescheid vom 8. November 2000 fest, dass die Bw. ab dem 1. August 2000 dem Kreis der begünstigten Behinderten im Sinne des Behinderteneinstellungsgesetzes angehört und dass der Grad der Behinderung 50% beträgt. Mit Bescheid des Bundessozialamtes vom 7. Jänner 2009 wurde festgestellt, dass der Grad der Behinderung der Bw. (weiterhin) 50% beträgt. Auch der ebenfalls am 7. Jänner 2009 ausgestellte Behindertenpass weist diesen Grad der Behinderung aus. Der festgestellte Grad der Behinderung beruht auf einer Wirbelsäulenschädigung (30%), auf einer Knieschädigung (30%), auf Bluthochdruck (20%) und auf einer Schilddrüsendysfunktion (20%). Für die Beurteilung der Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Behinderung vorliegt, waren die Feststellungen des Bundessozialamtes maßgeblich und die Abgabenbehörde war an diese gebunden. Die am 6. März 2000, und somit vor Ergehen der Bescheide des Bundessozialamtes und vor Ausstellung des vorgelegten Behindertenpasses, vom Amtsarzt der Bezirksverwaltungsbehörde ausgestellte Bescheinigung war nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 45% bis 54% jährlich ein Freibetrag von € 243 gewährt. Die belangte Behörde gewährte der Bw. den, dem festgestellten Grad der Behinderung entsprechenden Freibetrag.

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).

Gemäß § 40 Bundesbehindertengesetz (BBG) kann ein Behindertenpass nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung oder einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 50% ausgestellt werden. Gemäß § 42 Abs. 1 BBG hat der Behindertenpass die persönlichen Daten und den festgestellten Grad der Behinderung oder der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu enthalten. Zusätzliche Eintragungen, die dem Nachweis von Rechten oder Vergünstigungen dienen, sind auf Antrag des behinderten Menschen zulässig. Diese zusätzlichen Eintragungen erleichtern zum Beispiel die Beurteilung der Frage, ob Freibeträge gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (Krankendiätverpflegung) zustehen.

Der am 7. Jänner 2009 vom Bundessozialamt ausgestellte Behindertenpass enthält keine Zusatzeintragung. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde war die Bw. nicht verpflichtet, im Zuge ihres Antrags auf Ausstellung eines Behindertenpasses eine zusätzliche Eintragung betreffend die Diätverpflegung zu beantragen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat die Bw. den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit beantragt. Der Nachweis der

Notwendigkeit zur Einhaltung einer Diätverpflegung kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG<sup>11</sup> § 35 Rz. 42). Eine Eintragung im Behindertenpass ist – wie bereits ausgeführt – nicht Voraussetzung.

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 Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit ein auf diese Krankheit zurückführender 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*, EStG<sup>11</sup> § 35 Rz. 30).

Dem Bescheid des Bundessozialamtes vom 7. Jänner 2009 zufolge lag keine Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit vor. Die Bw. brachte in der Eingabe vom 15. April 2010 vor, aufgrund der vom Bundessozialamt festgestellten Schilddrüsendysfunktion sei die beantragte Diätverpflegung zu berücksichtigen gewesen. Mit dem genannten Bescheid hat das Bundessozialamt betreffend die Schilddrüsendysfunktion einen Grad der Behinderung von 20% festgestellt. Da für diese Gesundheitsschädigung der Grad der Behinderung nicht mindestens 25% betrug, lagen - selbst wenn die Diätverpflegung mit der festgestellten Schilddrüsendysfunktion zusammen hängen sollte - die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des beantragten Freibetrages ohne Abzug des Selbstbehaltes nicht vor. Ebenso verhielt es sich hinsichtlich des Bluthochdruckes. Es bedurfte daher keiner weiteren Erwägungen, ob die von der Bw. geltend gemachten Mehraufwendungen wegen Diätverpflegung in Zusammenhang mit der festgestellten Schilddrüsendysfunktion oder mit dem Bluthochdruck stehen. Es bedurfte auch keiner Erörterung, ob sich die Funktionsstörung der Schilddrüse auf den Magen-Darm-Trakt auswirkt oder diese Ursache für eine Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit ist.

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 der Höhe von € 612 den Selbstbehalt nicht übersteigen (siehe beiliegendes Berechnungsblatt), bedurfte es auch diesbezüglich keiner Beurteilung der Frage, ob die Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung in Zusammenhang mit einer Behinderung stehen bzw. mit welcher Behinderung diese zusammenhängen. Ebenso wenig waren Erwägungen betreffend die Gültigkeit der diesbezüglichen Bescheinigung anzustellen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist an das im Artikel 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip gebunden, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt



werden darf. Die Lohnsteuerrichtlinien hingegen stellen nur einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Das (sich offensichtlich auf die Lohnsteuerrichtlinien stützende) Vorbringen der Bw., es entfalle der Selbstbehalt, wenn die Behinderung mindestens 25% betrage und davon der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20% ausmache, findet in den einschlägigen Bestimmungen des EStG 1988 und in der dazu erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen keine Deckung. Die Lohnsteuerrichtlinien haben – wie bereits ausgeführt – keine die Rechtslage abändernde Wirkung.

Die von der Bw. vertretene Ansicht, bei einer 25%igen Behinderung reiche es aus, wenn der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20% betrage, würde auch zu einer ungleichmäßigen Behandlung von Betroffenen führen. Beträgt der Grad der Behinderung eines Steuerpflichtigen ausschließlich wegen eines eine Diät erfordernden Leidens 20%, so sind die Pauschbeträge für die Diätverpflegung nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Hat zum Beispiel ein anderer Steuerpflichtiger zusätzlich eine damit nicht zusammenhängende Gehbehinderung und beträgt daher sein Gesamtgrad der Behinderung mindestens 25%, so seien bei diesem nach Ansicht der Bw. die Mehraufwendungen für die Diätverpflegung ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Obwohl bei beiden Steuerpflichtigen der Grad der Behinderung des wegen die Diät erfordernden Leidens 20% beträgt, käme es zu einer unterschiedlichen Behandlung. Eine derartige Lösung würde dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen. Der Umstand, dass beim letztgenannten Steuerpflichtigen der Grad der Behinderung insgesamt 25% beträgt, findet im Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder in den anstelle dieses Freibetrages geltend gemachten tatsächlichen Kosten Berücksichtigung.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. März 2011