

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 21.5.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 9.5.2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschrift sind der Beschwerdeentscheidung vom 10.10.2017 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang**

Der Bf. bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und beantragte im Wege der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 unter anderem die steuerliche Berücksichtigung diverser außergewöhnlicher Belastungen und Freibeträge aus dem Titel der Behinderung.

Mit Vorhalt vom 21.4.2017 ersuchte die belangte Behörde den Bf. um Vorlage seines Parkausweises gemäß § 29b StVO 1960 sowie seines KFZ-Zulassungscheines. Darüber hinaus wurde der Bf. aufgefordert, die geltend gemachten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen durch entsprechende Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Mit Bescheid vom 9.5.2017 wurde der Bf. zur Einkommensteuer veranlagt.

Hierbei wurde dem Bf. die Berücksichtigung des Freibetrages für ein KFZ wegen Behinderung mit der Begründung versagt, dass das Sozialministeriumservice weder eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bestätigt noch einen Parkausweis gemäß § 29b StVO ausgestellt habe. Im Hinblick auf die Kosten der vom Sozialministeriumservice bestätigten Nierendiät brachte die belangte Behörde den Pauschalsatz in Höhe von EUR 612,00 in Abzug, da der Bf. keine tatsächlichen

Kosten nachgewiesen habe. Ebenso wenig sei der Nachweis für die Notwendigkeit einer Magendiät erbracht worden.

Der Bf. trat dem Bescheid der belangten Behörde mit Beschwerde vom 21.5.2017 entgegen.

Hierin brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass er nachweislich seit 4.6.2012 an chronischer Niereninsuffizienz nach totalem Nierenversagen leide und seitdem auf eine eigens für ihn zubereitete salzfreie Diät angewiesen sei. Diese verursache auch erhebliche Kosten. Er habe hierfür einen täglichen Kostensatz von EUR 5,00 angesetzt. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sein Diätplan drei Hauptmahlzeiten und zwei Zwischenmahlzeiten vorsehe, sei der angemessene Mindestsatz seiner Überzeugung nach jedoch wesentlich höher. Im Übrigen sei aufgrund einer Magen-OP auch eine Magendiät erforderlich.

Im Hinblick auf die Nichtanerkennung des KFZ-Freibetrags führte der Bf. aus, dass er sein KFZ aufgrund der schlechten Busverbindungen für Arztbesuche benötige. Er müsse einen Fußmarsch von einem Kilometer in Kauf nehmen, um von der Bushaltestelle zum Arzt zu gelangen. Er habe daher einen behindertengerechten Roller gekauft, um einen Arztbesuch reibungslos abwickeln zu können. Ihm seien auch EUR 144,00 an Buskosten anerlaufen, die er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung gar nicht in Ansatz gebracht habe.

Unter einem legte der Bf. diverse ärztliche Befunde vor.

Mit Eingabe vom 17.6.2017 brachte der Bf. sinngemäß vor, dass er tägliche Mehrkosten von EUR 5,00 für Diätkost als gerechtfertigt erachte, zumal die Kosten eines einzigen durch das Hilfswerk zubereiteten Gerichtes EUR 7,00 betrügen und er mehr als nur eine Mahlzeit zu sich nehmen müsse.

Die belangte Behörde gab der Beschwerde des Bf. mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.10.2017 teilweise statt.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass im Hinblick auf die geltend gemachten Aufwendungen für die Nierendiät nur der bereits im Erstbescheid zuerkannte Pauschalbetrag von EUR 612,00 berücksichtigt werden könne, zumal der Bf. die ihm erwachsenen Mehraufwendungen gegenüber einer Normalkost nicht nachgewiesen habe. Hingegen sei glaubwürdig, dass dem Bf. für Arztbesuche Fahrtkosten in Höhe von EUR 144,00 anerlaufen seien, die nunmehr steuerlich berücksichtigt worden wären.

Mit - als Vorlageantrag zu deutender - Beschwerde vom 22.10.2017 wandte sich der Bf. gegen die Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde und brachte zusammengefasst vor, dass seine Nierendiät tägliche Mehrkosten von zumindest EUR 16,00 verursache und er ohnehin nur rund ein Drittel dieses Betrages fordere.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 13.12.2017 zur Entscheidung vor. Hierin verwies der Amtsvertreter auf den fehlenden Nachweis der Mehraufwendungen für die Nierendiät.

## **Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungserheblichen Sachverhalt aus:

Der Bf. weist einen Grad der Behinderung im Ausmaß von 60 % auf und bezog im verfahrensgegenständlichen Jahr Pflegegeld.

Der Bf. leidet an einer Nierenkrankheit, aufgrund welcher er seit dem Jahr 2012 auf eine spezielle salzfreie Nierendiätverpflegung angewiesen ist. Aus diesem Grund erwachsen dem Bf. im streitgegenständlichen Jahr 2016 Mehraufwendungen in Höhe von EUR 612,00.

Ob der Bf. auch an einer Magenkrankheit leidet und auch eine besondere Magendiät zu sich nehmen muss, kann hingegen nicht festgestellt werden.

Krankheitsbedingt musste der Bf. im verfahrensgegenständlichen Jahr 24 Arzttermine in Ort1 wahrnehmen. Für die An- und Rückreise von und zu seinem Wohnsitz in Ort2 mit öffentlichen Verkehrsmitteln hatte der Bf. Mehraufwendungen in Höhe von EUR 144,00 zu tragen.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt beruht im Wesentlichen auf der Aktenlage, insbesondere dem Vorbringen des Bf., den von diesem beigebrachten Unterlagen sowie der von der belangten Behörde eingeholten Auskunft des Bundessozialministeriumservice.

Ob der Bf. an einer Magenkrankheit leidet, konnte insofern nicht festgestellt werden, als sich das diesbezügliche Vorbringen des Bf. in einer unsubstantiierten Behauptung erschöpft. Insbesondere wurden vom Bf. zum Beleg seines Vorbringens keine Befunde oder sonstige geeignete Unterlagen vorgelegt.

Dem Vorbringen des Bf., dass ihm für die Beschaffung von Diätnahrung ein jährlicher Mehraufwand in Höhe von EUR 1.800,00 zur Last fällt, konnte das Bundesfinanzgericht insofern nicht folgen, als der Bf. hierfür keinerlei Belege vorgelegt hat.

Im Lichte seiner nachgewiesenen Nierenerkrankung hegt das Bundesfinanzgericht jedoch keine Zweifel daran, dass der Bf. tatsächlich spezielle Diätnahrung zu sich nimmt und ihm hierfür entsprechende Kosten erwachsen.

Folglich werden die diesbezüglichen Mehraufwendungen des Bf. gemäß § 184 BAO in Anlehnung an § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 mit EUR 612,00 geschätzt.

Aufgrund seiner Nierenkrankheit erachtet das Bundesfinanzgericht schließlich auch das Vorbringen des Bf. als glaubwürdig, dass er im Jahr 2016 krankheitsbedingt insgesamt 24 Arzttermine in Ort1 wahrnehmen musste und aus der An- und Rückreise zu seinem Wohnort in Ort2 Buskosten in Höhe von EUR 144,00 anerlaufen sind. Dass die belangte Behörde diese Aufwendungen in der Beschwerdeentscheidung berücksichtige, ist sohin nicht zu beanstanden.

## Rechtslage

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind jene Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen.

Kraft § 34 Abs. 4 EStG 1988 stellen nur jene Belastungen eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar, die einen nach Maßgabe des jeweiligen Einkommens zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen.

Hingegen können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 unter anderem Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung nach Maßgabe des § 35 Abs. 1 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen ist auf Grundlage der §§ 34 Abs. 6 und 35 Abs. 7 EStG 1988 jedoch ermächtigt, im Verordnungswege festzulegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (vgl. *Peyerl* in Jakom [Hg], EStG<sup>11</sup> [2018] § 35 Rz 21 mwN).

Nach der aufgrund dieser Ermächtigung erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (nachfolgend VO), können neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG die in den §§ 2 bis 4 der VO angeführten Geldleistungen geltend gemacht werden, wenn der Grad der Behinderung mindestens 25 % beträgt (§ 1 Abs. 1 bis 3 VO).

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren nunmehr, ob dem Bf. der KFZ-Freibetrag nach § 3 Abs. 1 VO zusteht respektive in welchem Ausmaß Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 VO zu berücksichtigen sind.

Nach § 3 Abs. 1 VO ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist unter anderem durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der StVO 1960 nachzuweisen.

Hierbei ist die Nachweisführung durch § 3 Abs 1 der VO vorgegeben und kann durch andere Beweismittel nicht ersetzt werden (BFG 25.6.2015, RV/5100430/2014; *Peyerl* in Jakom [Hg], EStG<sup>11</sup> [2018] § 35 Rz 24).

Da der Bf. entgegen der Aufforderung der belangten Behörde weder den Zulassungsschein seines KFZ noch eine Bescheinigung nach § 29b StVO 1960 vorgelegt

hat, verbleibt für eine Zuerkennung des Freibetrags nach § 3 Abs. 1 VO demnach kein Raum.

Nichtsdestoweniger schließt sich das Bundesfinanzgericht der von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vertretenen Auffassung an, dass die dem Bf. im Zusammenhang mit seinen Arztterminen anerlaufenen Buskosten in Höhe von EUR 144,00 als Kosten der Heilbehandlung zu berücksichtigen sind (vgl. *Peyerl* in Jakom [Hg], EStG<sup>11</sup> [2018] § 35 Rz 27).

Im Hinblick auf die Mehraufwendungen für die Nierendiät ist schließlich Folgendes auszuführen:

Gemäß § 2 Abs. 1 VO sind bei Nierenkrankheit als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten EUR 51,00 pro Kalendermonat (mithin EUR 612,00 jährlich) zu berücksichtigen.

Nunmehr begehrt der Bf. nicht den Pauschalbetrag nach § 2 Abs. 1 VO, sondern macht vielmehr darüber hinausgehende Kosten in Höhe von rund EUR 1.800,00 jährlich geltend.

Die Geltendmachung tatsächlicher Kosten ist grundsätzlich möglich; diese müssen vom Abgabepflichtigen jedoch nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (vgl. *Peyerl* in Jakom [Hg], EStG<sup>11</sup> [2018] § 35 Rz 13 mwN).

Ein entsprechender Nachweis gelang dem Bf. nicht.

Zumal die Nachweisführung der Mehrkosten für Diätverpflegung jedoch regelmäßig mit besonderen Schwierigkeiten behaftet ist, waren die Mehraufwendungen in Anlehnung an die in § 2 Abs. 1 VO festgelegten Erfahrungswerte zu schätzen. In diesem Umfang gelten die Mehrkosten als glaubhaft gemacht (vgl. UFS 12.2.2013, RV/0004-W/13).

Im Ergebnis waren die Mehrkosten für die Nierendiät wie im Erstbescheid (nur) mit EUR 612,00 zu berücksichtigen. Dem darüber hinausgehenden Mehrbegehren musste in Ermangelung eines konkreten Nachweises hingegen der Erfolg versagt bleiben.

Im Lichte obiger Ausführungen war der Beschwerde daher im Hinblick auf die Berücksichtigung von krankheitsbedingten Fahrtkosten in Höhe von EUR 144,00 im Umfang der Beschwerdeentscheidung teilweise Folge zu geben.

### **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 Hinblick auf die eindeutige Rechtslage und den Umstand, dass konkrete Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung weder in der gegenständlichen Beschwerde vorgebracht noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht hervorgekommen sind, war die Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. August 2018