

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Str., Gmd., über die Beschwerde vom 16. März 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch, vom 20. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird im Umfang der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung teilweise stattgegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung vom 20. März 2013 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (ab 1.1.2014: Beschwerdeführer; in der Folge kurz: Bf.) ist Pensionist und machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 ua. unter Verweis auf einen Grad der Behinderung von 25% den Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv 75,00 €, weiters den Pauschbetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit iHv 840,00 € und unter dem Titel "nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung" Aufwendungen iHv 1.769,90 € geltend. Außerdem gab der Bf. an, dass er im Beschwerdejahr von Februar bis Dezember Pflegegeld bezogen habe.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 8.1.2013) führte der Bf. aus, dass er keine Kopie des Behindertenpasses mit der Bestätigung des Vorliegens der Zuckerkrankheit vorlegen könne. Stattdessen lege er einen Kassenbon der C Apotheke vor, aus welcher ersichtlich sei, dass er Insultard Innolet Spritzen auf Rezept bekommen habe; diese würden Insulin beinhalten, welches er zur Regulierung seiner Zuckerkrankheit benötige. Neben der Zuckerkrankheit belege dieser

Kassenbon auch, dass er tatsächlich zusätzliche Kosten getragen habe. Gleichzeitig legte er im Hinblick auf die geltend gemachten Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung Rechnungen betreffend Rollstuhlfell der Fa. A (480,00 €), Rotes Kreuz - Rufhilfe (12 mal 33,00 € = 396,00 €) sowie Miete Krankenbett (10 x 89,39 € = 893,90 €) vor.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2013 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt. Dabei blieben die geltend gemachten Pauschbeträge für Behinderung und Diätverpflegung wie auch die zusätzlichen, als regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung geltend gemachten Aufwendungen mit folgender Begründung unberücksichtigt:

" Das Pflegegeld hat den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern. Die Miete eines Pflegebettes und die Aufwendungen für die Ruf-Hilfe zählen zum pflegebedingten Mehraufwand. Diese Aufwendungen waren um das Pflegegeld zu kürzen.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß (Grad) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 EStG 1988 folgende Stellen sein: Der Landeshauptmann: Bei Empfängern der Opferrente. Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern. Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen: In allen übrigen Fällen. Da die Behinderung und die Diätverpflegung nicht mittels einer amtlichen Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachgewiesen wurden, können die Pauschalbeträge für Behinderung und Diätverpflegung nicht gewährt werden. Das Lammfell zählt zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben und Aufwendungen § 20 EStG 1988. "

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2007 erhobenen Berufung brachte der Bf. unter Vorlage des ärztlichen Attestes von Dr. T vom 14. März 2013 im Wesentlichen Nachstehendes vor:

"" 1. Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ein Freibetrag gemäß Abs. 3 zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, ...) erhält. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% wird jährlich ein Freibetrag von EUR 75.00 gewährt.

Das Finanzamt Feldkirch führt aus, dass ohne Vorliegen einer amtlichen Bescheinigung dieser Freibetrag nicht gewährt werden kann.

In der RZ 839g der Lohnsteuerrichtlinien wird Folgendes bestimmt: "Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) auszugehen, sodass in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich ist." (AÖF 2006/...)

Nachdem ich im Jahre 2007 (erstmals) Bezieher von Pflegegeld bin, ist nach den Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien kein zusätzlicher Nachweis in Form einer amtlichen Bescheinigung notwendig. Nebenbei möchte ich erwähnen, dass die Minderung der Erwerbsfähigkeit im tatsächlichen Leben sicherlich weit höher als bei 25% liegt. Mit so einer geringen Erwerbsminderung würde keinesfalls Pflegegeld ausbezahlt werden! Trotzdem habe ich lediglich den Mindestansatz bei der Beantragung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewählt.

Zur zweiten Voraussetzung (kein Bezug einer pflegebedingten Geldleistung - Pflegegeld) führen die Lohnsteuerrichtlinien in der RZ 841 (letzter Absatz) aus:

"Wird Pflegegeld nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu."

Wie Ihnen bekannt ist, bezog ich erstmals ab Februar 2007 Bundespflegegeld. So ist auch diese Voraussetzung zur Gewährung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 vorhanden.

2. Freibetrag gemäß § 2 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996, für Mehraufwendungen wegen einer Zuckerkrankheit

Gemäß § 2 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996, sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit EUR 70.00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen erfolgen (LStR RZ 939h).

Beiliegend erhalten Sie das Attest des Facharztes Dr. C. T, in dem das Vorliegen der insulinabhängigen Zuckerkrankheit (Diabetes Mellitus) bestätigt ist.

3. Geltend gemachte Aufwendungen für Hilfsmittel gemäß § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996

Das Finanzamt Feldkirch führt in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 aus, dass diese Aufwendungen um das Pflegegeld zu kürzen sind.

§ 1 Abs. 3 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996, lautet:

"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."

Laut § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hilfsmittel sind - nach Rz 850 der LStR - nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder

unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen.

Der Mietkauf eines Pflegebettes, die Verwendung einer Ruf-Hilfe des Österreichischen Roten Kreuzes und auch das Rollstuhlfell sind zweifelsfrei Hilfsmittel in oa. Sinne.

Ohne die Funktion, die das Pflegebett besitzt, wäre es mir nicht möglich, selbstständig das Bett zu verlassen. Durch meine Behinderung ist es mir auch nicht möglich, gegebenenfalls jemanden in der notwendigen Eile um Hilfe zu bitten. So stellt die Ruf-Hilfe ein sehr wichtiges Hilfsmittel dar, die Beeinträchtigung der Mobilität - teilweise - zu kompensieren. Das Fell für den Rollstuhl ermöglicht es mir, einige Zeit auch bei kalten Temperaturen in der gesunden frischen Luft zu verbringen. Dieses Fell stellt eine reine Funktionserweiterung des Rollstuhles dar.

Aus diesen Gründen sind diese Kosten als Aufwendungen für Hilfsmittel ohne Kürzung um das Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Der Anmerkung in der Begründung, dass das Lammfell zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben und Aufwendungen gemäß § 20 EStG zählt, kann ich zustimmen. Grundsätzlich werden mehr oder weniger alle Kosten, die als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, unter die Bestimmung des § 20 EStG fallen. Das bestimmt auch § 20 Abs. 3 letzter Satz EStG, der lautet, dass - mit zwei Ausnahmen - die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können. ""

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2013 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 20. Februar 2013 insofern abgeändert, als die Abgabenbehörde einerseits den beantragten Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv 75,00 € und andererseits die geltend gemachten Mietkosten für das Pflegebett iHv 893,90 € als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) berücksichtigte; begründend führte das Finanzamt aus, dass ab 2005 die Notwendigkeit einer Diätverpflegung ausschließlich durch das Bundessozialamt festzustellen sei. Die Bestätigung eines Facharztes sei daher nicht ausreichend. Der Pauschbetrag für die Zuckerkrankheit könne daher nicht gewährt werden.

Wie bereits im Erstbescheid angeführt worden sei, zähle das Lammfell für den Rollstuhl zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung, da es sich dabei definitiv um kein Hilfsmittel für die Behinderung handle. Es sei auch definitiv keine Funktionserweiterung des Rollstuhles. Die Aufwendungen für die Rufhilfe würden grundsätzlich behinderungsbedingte Kosten darstellen; sie seien aber um das erhaltene Pflegegeld zu kürzen, da es sich um regelmäßig anfallende behinderungsbedingte Kosten handle.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 13. April 2013 beantragte der Bf., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, und verwies begründend auf die

gleichzeitig per Fax übermittelten Ausführungen. In dem diesbezüglichen Schreiben vom 13. April 2013 führte er noch Folgendes aus:

"" 1) *Diätverpflegung betreffend der Zuckerkrankheit:*

Es ist meines Wissens weder im Gesetz noch in einer Verordnung reglementiert, dass die Feststellung der Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung ab dem Jahre 2005 ausschließlich durch das Bundessozialamt zu erfolgen hat. In den in der Berufung zitierten Lohnsteuerrichtlinien (RZ 939h) ist sogar ausdrücklich geregelt, dass die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung auch durch die Bescheinigung eines Arztes nachgewiesen werden kann. Ich ersuche Sie höflich, mir die gesetzliche Grundlage Ihrer in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getätigten Aussage zukommen zu lassen.

Das Vorliegen der Zuckerkrankheit wurde von mir in doppelter Weise belegt. Erstens haben Sie von mir eine Bestätigung eines Facharztes erhalten. Zweitens habe ich Ihnen auch eine Rechnung über den Kauf von Insulin zukommen lassen. Auch dadurch können Sie erkennen, dass ich an Diabetes leide und dadurch Mehraufwendungen zu tragen habe.

2) *Funktionserweiterung des Rollstuhles durch das Lammfell:*

Das gegenständliche Lammfell ist ausschließlich dazu konzipiert, den Wärmeschutz für mich während der Zeit des Aufenthaltes im Rollstuhl zu garantieren. Die am Lammfell angebrachten stabilen Befestigungsbänder sind extra dazu da, das Verrutschen des Felles im Rollstuhl zu verhindern. Eine andere Verwendung des Felles als die einer Funktionserweiterung des Rollstuhles ist nicht gegeben. Zusätzlich ist durch das dichte Fell eine Druckentlastung gegeben, die Dekubitus vermeiden soll. Falls Sie das wünschen, kann ich Ihnen gerne ein Foto des Felles - samt den spezifischen Halterungen - zukommen lassen.

Weshalb das Finanzamt Feldkirch zu der Ansicht gelangt, dass das Fell definitiv kein Hilfsmittel für die Behinderung sein soll, ist für mich absolut nicht nachvollziehbar.

3) *Rufhilfe des Österreichischen Roten Kreuzes:*

Wie in der Berufung angeführt, bin ich nach wie vor der Ansicht, dass die Kosten für die Rufhilfe als nicht regelmäßig anfallender Aufwand für Hilfsmittel ohne Kürzung um das enthaltene Pflegegeld abzugsfähig sind.

Hier stellt sich die Frage der Definition des Begriffes „regelmäßig“. Die Tatsache der monatlichen Bezahlung der Nutzungsgebühren anstatt einer einmaligen Nutzungsgebühr kann für die Entscheidung der - ungekürzten - Abzugsfähigkeit der Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht relevant sein.

Alternativ ist auch eine Einreihung dieser Kosten unter den Begriff "Heilbehandlung" denkbar. Kosten des Krankentransportes sind nach den aktuellen Lohnsteuerrichtlinien - wenn sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen - als Heilbehandlung ungekürzt als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Falls ich die Rufhilfe einmal benötigen sollte, bin ich durch diese technische Unterstützung hoffentlich in der glücklichen Lage,

dass die Rettungskräfte so rechtzeitig bei mir eintreffen, dass ich noch in den Genuss der Heilbehandlung komme. ""

Mit Vorlagebericht vom 15. April 2013 legte das Finanzamt in der Folge die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBI. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom *Bundesfinanzgericht* als *Beschwerden* im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde 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.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der Selbstbehalt abzuziehen.

Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Berücksichtigung eines Selbstbehaltes ergibt sich aus § 34 Abs. 6 EStG 1988. Demnach können unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988 (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988), sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe der vom Steuerpflichtigen bezogenen pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

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 nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3 leg. cit.) zu.

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 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 bzw. die Landeshauptfrau 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 Z 111 EStG 1988 ist § 35 Abs. 2 EStG 1988 in der (vorstehend zitierten) Fassung des AbgÄG 2004, 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.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (in der Folge kurz: VO), welche nach deren § 1 Abs. 1 ua. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt [nach § 1 Abs. 2 der VO liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt], enthält weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen.

In § 1 Abs. 3 der genannten VO wird ausgeführt, dass Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Nach § 2 Abs. 1 der VO (idF BGBI. II Nr. 416/2001) sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten ua. bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70,00 € 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 VO).

Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (Hilfsmittel im Sinne obiger VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen; zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind als solche idR keine "Hilfsmittel") sowie Kosten der Heilbehandlung [als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen; ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar] im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2016, § 35 Rzen 25 und 27 mwN; Doralt, EStG¹⁵, § 35 Tz 17; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 595 f).

Wie dem oben dargestellten Gesetzestext (§ 35 Abs. 2 EStG 1988) zweifelsfrei zu entnehmen ist, ist die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, nicht von der Abgabenbehörde zu treffen; auch eine Bestätigung eines praktischen Arztes, eines Fach- oder Amtsarztes ist nicht ausreichend. Zuständig dafür sind vielmehr allein die in der genannten gesetzlichen Bestimmung angeführten Stellen; in der Regel sohin das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen - Sozialministeriumservice (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2016, § 35 Rzen 7 f mwN; Doralt, EStG¹⁵, § 35 Tz 7; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 32).

Dieser Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbstätigkeit bzw. des Grades der Behinderung berufen sind, und ferner die Anordnung, dass der Anspruch auf einen Freibetrag an die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung dieser Stellen knüpft, lassen erkennen, dass der Gesetzgeber bindende Beweisregeln geschaffen und damit insbesondere die Regel des § 166 BAO - wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist - durchbrochen hat. Dieser vom Antragsteller vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 35 Rzen 2 ff).

Gegenständlich steht unzweifelhaft fest, dass eine derartige amtliche Bescheinigung einer dafür nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 vorgesehenen, zuständigen Stelle - trotz entsprechender Vorhaltung im Beschwerdeverfahren - nicht vorgelegt wurde; auch wurde nicht behauptet, dass dem Bf. überhaupt eine diesbezügliche Bescheinigung ausgestellt worden ist.

Der Bf. stützt sein Beschwerdebegehren allein auf die Verwaltungspraxis, wonach bei Zuerkennung von Pflegegeld (der Bf. bezog im Beschwerdejahr von Februar bis Dezember Pflegegeld), sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einem Grad der Behinderung von mindestens 25% auszugehen und diesfalls ein Nachweis nicht erforderlich sei (LStR Rz 839g). Dazu ist zu sagen, dass das Finanzgericht in seiner Entscheidungsfindung weder an Richtlinien noch an Erlässe der Finanzverwaltung, sondern allein an das Gesetz gebunden ist und diese Verwaltungspraxis im Gesetz keine Deckung findet.

Nachdem nun der Bf. im konkreten Fall die Tatsache der Behinderung, das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) und zumindest auch das Diäterfordernis (Frage, ob die die Diät auslösende Krankheit auch zu einer Steigerung des Ausmaßes der Behinderung führte) nicht durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachgewiesen hat, kann sich der Bf. mit der Vorgehensweise in der Beschwerdevorentscheidung (Berücksichtigung des Behindertenfreibetrages iHv 75,00 € und der Mietkosten für das Pflegebett iHv 893,90 € als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt) nicht als beschwert erachten. Krankheitskosten, die als außergewöhnliche Belastungen *mit* Selbstbehalt zu berücksichtigen wären, blieben im Übrigen im Beschwerdefall ohne steuerliche Auswirkung.

Zulässigkeit der Revision:

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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 6. März 2017