

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache J.K., vertreten durch Mag. Josef Helmut Hauser, Weinbergstraße 40, 5201 Seekirchen am Wallersee, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 10.11.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### *Verfahrensverlauf und Sachverhalt*

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2012 machte der Beschwerdeführer Bf) eine außergewöhnliche Belastung wegen 50%iger Erwerbsminderung sowie die Berücksichtigung der Kosten für Diätverpflegung geltend. Er wurde daraufhin vom Finanzamt aufgefordert, den Grad der Behinderung nachzuweisen bzw den Behindertenausweis vorzulegen (Ergänzungsersuchen vom 4.9.2014). Der Vorhaltsauftrag der Abgabenbehörde blieb unbeantwortet, sodass der Bf mit Bescheid vom 10.11.2014 zur Einkommensteuer 2012 veranlagt wurde. Eine Berücksichtigung der vom Bf beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung erfolgte nicht.

Am 18.11.2014 erhob der Bf das Rechtsmittel der Beschwerde und führte dazu aus, dass er in der Vergangenheit eine Berufsunfähigkeitspension bezogen hätte, weshalb eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50% entsprechend der gesetzlichen Regelung im GSVG iVm ASVG vorläge, und er damit die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung (agB) in Höhe des Pauschales für 50% sowie die Berücksichtigung einer Diätverpflegung beantragen würde.

Das Finanzamt wies die Beschwerde am 25.2.2015 mittels Beschwerdevorentscheidung mit der Begründung ab, dass eine Erwerbsminderung dem Grunde nach zwar aktenkundig wäre, nicht aber die Höhe des Grades der Behinderung. Trotz mehrmaliger Aufforderung seitens der Abgabenbehörde wäre kein Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses beim Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, Sozialministeriumservice (SMS,

früher Bundessozialamt), gestellt worden. Der Grad der Behinderung des Bf wäre durch ein Gutachten des SMS zu bescheinigen.

Der Bf stellte am 24.3.2015 den Antrag, die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Bei der Feststellung der Berufsunfähigkeit würden medizinische Gutachter von der SVA bestellt werden, was analog auch beim Bundessozialamt (jetzt SMS) erfolgte. Es wäre daher nicht nachvollziehbar, warum die Einschätzung „durch das ASVG“ nicht auch für das Einkommensteuerrecht gelten sollte.

Der Bf legte dem BFG in der Folge folgende Unterlagen vor.

- Neurologisches und psychiatrisches Gutachten vom 25.11.1993, Dr.U.P. , Facharzt für Neurologie und Psychiatrie.
- orthopädischer Befund vom 16.6.1993, Dr.K.G. , Facharzt für Orthopädie.
- Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über die Zuerkennung einer Erwerbsunfähigkeitspension vom 24.2.1994

Ebenfalls am 24.3.2015 erhob der Bf das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 26.2.2015 für das Jahr 2013 und begehrte neben der Berücksichtigung der agB in Höhe des Pauschales für 50% Erwerbsminderung auch die Berücksichtigung unregelmäßiger Kosten sowie der Kosten für die Diätverpflegung.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.4.2015 als unbegründet abgewiesen.

Am 11.5.2015 übermittelte das SMS über Aufforderung des BFG das am 21.4.2016 erstellte Gutachten. Nach durchgeführter Begutachtung schätzte das SMS den Grad der Behinderung des Bf mit 50% ein. Im Gutachten des SMS wurde ferner festgestellt, dass Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung beim Bf nicht vorlägen.

Am 31.5.2016 zog der Bf seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### *Rechtsausführungen*

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 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.

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 durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) bezogen wird.

Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich 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 (Abs. 2 Z 1).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Nach § 35 Abs 2 Ziffer 2, Teilstrich 3 EStG 1988 ist das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen die zuständige Stelle zur Ausstellung einer solchen Bescheinigung.

Bei einer Minderung der Erwerbstätigkeit von 45 % bis 54 % wird jährlich ein Freibetrag von 243 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).

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 durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung 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 Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro sowie bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

### *Beweiswürdigung*

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Urkunden des Bf sowie auf Ergebnisse der von der Behörde bzw vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen ( ärztliche Vorbefunde und Gutachten, Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Gutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, SMS, vom 21.4.2016, Telefonate vom 11.5.2016 mit dem SMS, Frau Webersdorfer).

### *Erwägungen*

Behinderte Menschen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, haben zum Nachweis der Behinderung bei der örtlich zuständigen Landesstelle des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, früher Bundessozialamt, jetzt Sozialministeriumservicestelle, kurz SMS, einen Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz (BBG), BGBl Nr. 283/1990, zu stellen.

Der Grad der Behinderung wird durch ärztliche Sachverständige des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, SMS, festgestellt. Nach der Judikatur (zB UFS, RV/1058-W/12) reicht für die Ermittlung des Behindertenpasses die Bestätigung eines Amtsarztes nicht aus.

Ein Behindertenpass kann nur bei einem festgestellten Grad der Behinderung von mindestens 50% ausgestellt werden.

Im Verfahren auf Ausstellung eines Behindertenpasses durch das SMS ergeht nach durchgeführter Begutachtung ein ausführliches Gutachten, das dem Finanzamt über Aufforderung vorgelegt werden kann bzw muss.

Die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses ist nicht möglich.

Ist die Behinderung die Folge eines Ereignisses (zB eines Unfalles, einer Operation oder Spitalaufenthaltes im Zuge einer schweren Erkrankung) gilt der festgestellte Grad der Behinderung aus Vereinfachungsgründen für Zwecke der Steuerermäßigung immer rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalaufenthalt, siehe dazu Baldauf in Jakom Rz 11 zu § 35 EStG).

In anderen Fällen ist die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung grundsätzlich nicht möglich. In besonderen Ausnahmefällen kann das SMS auf Grund entsprechender Befunde mit einem Gutachten feststellen, dass ein bestimmter Grad der Behinderung schon ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit vorgelegen hat.

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastung, BGBl Nr. 303/1996 idGF, erfolgt im Zuge des Verfahrens auf Ausstellung eines Behindertenpasses durch eine Bescheinigung des SMS.

Der Abgabenbehörde lagen bis zum Zeitpunkt der Vorlage der Beschwerde an das BFG ein Gutachten bzw ein ärztlicher Befund von Fachärzten aus dem Jahr 1993 sowie der Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 24.2.1994 über die Zuerkennung einer Erwerbsunfähigkeitspension vor. Damit war die Erwerbsminderung zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe nach evident. Aus den der Behörde vorgelegenen Unterlagen war der Grad der Behinderung nicht ersichtlich.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG stellte der Bf beim SMS erstmalig den Antrag auf Ausstellung eines Behindertenpasses und damit auf Feststellung des Ausmaßes des Grades der Behinderung (Erwerbsminderung, Antrag des Bf an das SMS vom 29.12.2015).

Das Gutachten des SMS attestierte dem Bf für das Jahr der Antragstellung, damit für das Jahr 2015 eine Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 50%. Eine rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung traf das SMS, trotz der dem Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen vorgelegenen Befunde aus den Vorjahren, nicht (siehe oben, zwei Gutachten von Fachärzten, Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über die Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension).

Soweit der Bf argumentiert, dass die beiden Gutachten aus den Jahren 1993 (Dr. U.P. und Dr. K.G. ) bei der Ermittlung des pauschalen Freibetrages heranzuziehen seien, ist ihm zu erwidern, dass die ob genannten Ärzte keine im § 35 Abs. 2 EStG 1988 angeführten zuständigen Stellen zur Begutachtung von Minderungen der Erwerbsfähigkeit oder Grades der Behinderung sind.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, SMS, traf in dem ob angeführten Gutachten vom 21.4.2016 weiters die Feststellung, dass beim Bf keine Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung vorlägen.

Damit war aber das Schicksal der Beschwerde entschieden.

Die Beschwerde des Bf war somit sowohl hinsichtlich des Beschwerdebegehrens „Berücksichtigung der Kosten für eine Diätverpflegung“ als auch hinsichtlich des Beschwerdebegehrens „Freibetrag gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988“ als unbegründet abzuweisen.

### *Zulässigkeit der Revision*

Zum Ausspruch betreffend die Zulässigkeit der Revision wird ausgeführt:

Gem. § 25a Abs.1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gem. Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist. Danach 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.

Im gegenständlichen Fall konnte sich das Bundesfinanzgericht bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen des Erkenntnisses wiedergegebene Judikatur bzw auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen. Daher ist die Revision gem. Art.133 Abs.4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Salzburg-Aigen, am 31. Mai 2016