

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. Februar 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erhielt im Streitjahr 2011 Bezüge von mehreren auszahlenden Stellen. Wie aus der Bescheidbegründung ersichtlich, ermittelte das Finanzamt wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege.

Dagegen wandte sich die Bf. mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde). Unter gleichzeitiger Vorlage der Abgabenerklärungen wurde vom steuerlichen Vertreter die Anerkennung von Sonderausgaben und folgender außergewöhnlichen Belastungen beantragt:

Behinderung von 50% nach § 35 Abs. 3 EStG 1988, pauschale Freibetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit, sowie Ausgaben für Hilfsmittel iHv 1.768,02 Euro und anstelle der pauschalen Freibeträge tatsächliche Kosten iHv 3.032,27 Euro.

Mit BVE vom 14. Oktober 2013 wurde diesem Begehren hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben Rechnung getragen. Als außergewöhnliche Belastungen wurden 3.731,50 Euro vor Abzug des Selbstbehaltes, der Freibetrag wegen eigener Behinderung nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv 243 Euro (50%), Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung iHv

840 Euro (Zuckerkrankheit) und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen iHv 476,02 Euro berücksichtigt.

In dem dagegen gerichteten Vorlageantrag führte der (damalige) steuerliche Vertreter aus, seine Mandantin beziehe seit 1. Jänner 2012 Pflegegeld in Höhe der Stufe 3 mit einem Pflegebedarf von 125 Stunden im Monat. Strittig sei nun, ob nicht auch schon im Jahr 2011 krankheits- und pflegebedingte Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6) vorgelegen seien.

Nach § 34 Abs. 6 EStG könnten Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG (außergewöhnliche Belastung durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung) vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen, als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abgezogen werden. § 34 Abs. 6 EStG verweise in diesem Zusammenhang nur auf § 35 Abs. 1 EStG, nicht auf § 35 Abs. 2 EStG. Dies sei insofern von Bedeutung als die Nachweispflicht für die Tatsache der Behinderung durch eine amtliche Bescheinigung im § 35 Abs. 2 geregelt sei. Einzige Tatbestandsvoraussetzung des § 34 Abs. 6 EStG für den Abzug von Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung sei somit das Vorliegen einer Behinderung (§ 35 Abs. 1 EStG), nicht jedoch der Nachweis des Vorliegens einer Behinderung durch eine amtliche Bescheinigung (§ 35 Abs. 2 EStG).

Im ärztlichen Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom 23. 7. 2013 sei ein Gesamtgrad der Behinderung von 100% festgestellt worden, der sich aus dem Zusammenwirken aller Leiden ergebe, und zwar hochgradige Sehbehinderung, Herzschwäche, Nierenschwäche, Diabetes, Leberleiden und degenerative Wirbelsäulenveränderungen, wobei die hochgradige Sehbehinderung als führend betrachtet werde.

Die infolge einer körperlichen Behinderung eingetretene Pflegebedürftigkeit im Jahr 2011 habe sich damit einerseits aus der hochgradigen Sehbehinderung, andererseits aufgrund eines Unfalles im April 2011 ergeben. Die Bf. sei dabei nach einer Drehschwindelattacke zu Sturz gekommen und habe eine Schädelprellung (Contusio capitis cum Haematoma frontis sin.), einen Knochenbruch im Bereich des 2. Halswirbels (Densfraktur Typ II) sowie eine Schulterprellung (Contusio omi sin) erlitten. Bereits ein vollkommen gesunder Mensch wäre mit solchen Verletzungen erheblich (temporär) körperlich behindert; umso mehr ein Mensch, der infolge eines Gallen-, Leber- und Nierenleidens bereits seit 1988 zu 30% behindert und zudem – bedingt durch eine senile Makuladegeneration sowie einer Kataraktoperation (grauer Star) – hochgradig sehbehindert sei (vgl. Befundbericht vom 4.2.2011). Wie es bei älteren Menschen oft der Fall sei, habe bei der Bf. der Unfall im April 2011 zur dauerhaften Pflegebedürftigkeit geführt, die durch die Zuerkennung von Pflegegeld mit Bescheid vom 13.1.2012 auch amtlich bestätigt worden sei.

Die im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2011 beantragten, außergewöhnlichen Belastungen seien somit Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung seiner Mandantin und daher nach § 34 Abs. 6 EStG ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Dabei handle es sich

um den Selbstbehalt BVA von 37,09 Euro, Apothekengebühren und Heilbehelfe von 1.184,93 Euro und Fahrtkosten von 546 Euro sowie behinderungsbedingte Pflegekosten von 3.032,27 Euro. Diese setzen sich zusammen aus der Rufhilfe Österr. Rotes Kreuz iHv. 218,20 Euro, Pflegedienst Österr. Rotes Kreuz iHv. 2.276,05 Euro und Essen auf Rädern iHv. 765,60 Euro, abzüglich des Wertes der vollen freien Station iHv. 227,58 Euro.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die von der Bf. im Streitjahr 2011 geltend gemachten Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden können.

Die maßgeblichen Bestimmungen lauten:

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes unter anderem abgezogen werden:

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegegeldzulage, Blindenzulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl Nr. 303/1996, die auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

§ 4 (in der Fassung BGBl Nr 91/1998)

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hat der Steuerpflichtige somit außergewöhnliche Belastungen u.a. durch eine eigene körperliche Behinderung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG ein Freibetrag nach Abs. 3 leg.cit., (gestaffelt nach dem auf Grund einer amtlichen Bescheinigung i.S. des § 35

Abs. 2 leg.cit. nachzuweisenden Grad der Behinderung) zu, wenn er keine pflegebedingte Geldleistung erhält. Wie aus § 35 Abs. 5 EStG 1988 folgt, können jederzeit, an Stelle des zutreffenden Pauschbetrages die tatsächlichen Aufwendungen, die in *unmittelbarem ursächlichen Zusammenhang* mit der Behinderung stehen, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt, geltend gemacht werden. In diesem Fall unterbleibt deren Kürzung um den Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 (vgl. VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, Baldauf/Jakom, EStG 2012, § 35, Rz 13 und die dort zitierte Judikatur, Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34, Tz 78).

Zusätzlich zu den in § 35 EStG 1988 vorgesehenen Pauschbeträgen können nach § 4 der oben angeführten Verordnung nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel und Heilbehandlungen, ohne Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988 auch neben dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 ESt 1988 im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden, vorausgesetzt, die geltend gemachten Aufwendungen stehen mit der Behinderung in *ursächlichem Zusammenhang* (vgl. Baldauf, aaO, § 35, Rz. 22).

Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, können neben den Pauschbeträgen des § 35 EStG 1988 bzw. den tatsächlichen aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln – also Kürzung um den Selbstbehalt – des § 34 EStG 1988 geltend gemacht werden (ua. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Im gegenständlichen Fall konnte die Bf. keine Bescheinigung der von ihr beantragten Behinderung vorlegen.

Vom Bundessozialamt wird jedoch im Sachverständigengutachten vom 23. Juli 2013 auf die seit dem Jahr 1988 (in unverändertem Ausmaß) bestehende Behinderung infolge einer Gallen-Leber- oder Nierenkrankheit Bezug genommen und das Gesamtausmaß der Behinderung mit 30% angegeben. Von einer Behinderung von 40% im Zusammenhng mit einer Zuckerkrankheit wird darin erst ab dem Jahr 2012 ausgegangen. Das Vorliegen dieser Behinderung in dem vom Bundessozialamt bestätigten Ausmaß wird vom Bundesfinanzgericht nicht bezweifelt. Der Bf. wurde mit Vorhalt vom 4. April 2014 Gelegenheit gegeben, die Bescheinigung der von ihr beantragte Behinderung (Zuckerkrankheit) im Ausmaß von 50% vorzulegen. Dieser Aufforderung konnte von der Bf. nicht nachgekommen werden.

Im Sinne der obigen Ausführungen stehen der Bf. für die vom Bundesfinanzgericht nicht angezweifelte Behinderung wahlweise die Pauschbeträge oder die tatsächlichen Kosten der Behinderung zu. Zusätzlich zu den Pauschbeträgen können die nachgewiesenen Kosten für Heilbehelfe und Heilbehandlungen, die mit dieser Behinderung im Zusammenhang stehen, ohne Kürzung um den Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Im Zusammenhang mit der Gallen-Leber- oder Nierenkrankheit der Bf. stehen ausschließlich die Rezeptgebühren im Gesamtbetrag von 476,02 Euro zu, die vom Finanzamt somit zu Recht neben den Pauschbeträgen als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der VO zu §§ 34 und 35 berücksichtigt wurden.

Bei dem Medikament für Durchfallerkrankung, den Selbstbehalt der BVA für eine Magnetresonanztomographie bzw. bei den beantragten Aufwendungen für eine Halskrause, einen Badewannenlift etc. ist der geforderte Kausalzusammenhang zu dieser amtlich bescheinigten Behinderung eindeutig nicht gegeben.

Im Jahr 2012 hat die Bf. anlässlich eines Sturzes bei einer Drehschwindelattacke die von der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag aufgezählten Verletzungen erlitten. Die sich als Folgewirkung dieses Sturzes ergebenden Aufwendungen für die laut Arztbrief vom 16. Mai 2011 verordnete Halskrawatte, den Selbstbehalt der BVA (Magnetresonanztomographie), das Rollmobil und den Badewannenlift stehen nicht mit der Behinderung im Zusammenhang und stellen anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 dar (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Laut Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 13. Januar 2012 wurde der Bf. der Anspruch auf Pflegegeld ab 1. Jänner 2012 in der Höhe der Stufe 3 anerkannt. Begründet wurde dies im ärztlichen Gutachten vom 4.1.2012 im Wesentlichen mit der hochgradigen Sehbehinderung und der hochgradigen Gangunsicherheit durch ausgeprägten Schwindel.

Im Jahr 2011 wurden von der Bf. die Kosten für die Rufhilfe Österreichisches Rotes Kreuz, Österreichisches Rotes Kreuz Pflegedienst und für die Zustellung von Gasthausmenüs beantragt. Auch wenn die Bf. in diesem Jahr noch keinen Anspruch auf Pflegegeld hatte, stellen diese Kosten im Gesamtbetrag von 3.032,27 Euro eine außergewöhnliche Belastung aufgrund der gegebenen Betreuungsbedürftigkeit dar.

Der oben aufgezeigten Gesetzessystematik folgend, können diese Aufwendungen, da sie mit der amtlich bescheinigten Behinderung infolge Gallen-Leber- oder Nierenkrankheit nicht ursächlich zusammenhängen, nur als Krankheitskosten nach den allgemeinen Regeln – also Kürzung um den Selbstbehalt – des § 34 EStG 1988 anerkannt werden. Diese Aufwendungen übersteigen jedoch nicht den Selbstbehalt gemäß § 34 (4) EStG 1988 und wurden daher nicht steuerwirksam.

Die vom Sohn in Rechnung gestellten Kosten für Botendienste und Fahrten zu Ärzten stellen als Hilfeleistungen zwischen Mutter und Sohn nichts Ungewöhnliches dar und sind nicht als außergewöhnlich anzusehen (dazu BFG vom 27.5.2014, RV/1100309/2014).

Im Sinnes dieser Erwägungen waren auch die Pauschbeträge und das Ausmaß der Behinderung auf das vom Bundessozialamt bestätigte Ausmaß zu ändern.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

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

Vorliegendenfalls handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtsfrage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. Februar 2015