

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Traunsteiner & Mayer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Hauptplatz 14b, 3300 Amstetten, über die Beschwerde vom 28.02.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs vom 28.01.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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) zulässig.

### Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Der Bf beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 für seine Tochter, deren Grad der Behinderung 100% beträgt, die Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages sowie unregelmäßiger Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung von insgesamt EUR 6.420,69 als außergewöhnliche Belastung. Seine Tochter bezog von 01-12/2012 ein monatliches Pflegegeld in Höhe von EUR 604,30. Der Einkommensteuerbescheid 2012 erging erklärungsgemäß.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 stellte der steuerliche Vertreter des Bf den Antrag, die Kosten für die rechtsfreundliche Vertretung seiner schwer behinderten Tochter in einem Arzthaftungsprozess in Höhe von EUR 16.660,00 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Begründend wurde ausgeführt, bei der Tochter des Bf sei es infolge eines Behandlungsfehlers zu einer Hirnmassenblutung gekommen. Die Tochter sei seither schwer behindert und bedürfe ständiger Pflege und rehabilitiver Betreuung. Da die Schädigerin die Haftung für den Behandlungsfehler abgelehnt habe, sei der Bf als Vater gezwungen gewesen, im Rahmen eines Arzthaftungsprozesses die Rechtsansprüche seiner Tochter durchzusetzen. Im Rechtsstreit vor dem Landesgericht A werde seine Tochter durch den Arzt und Rechtsanwalt Dr. med. Dr. jur. X vertreten. Das Klagebegehren sei darauf gerichtet, dass die Schädigerin für die entstandenen Kosten und die künftigen, lebenslangen Pflege- und Rehabilitationsmaßnahmen aufzukommen habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der steuerliche Vertreter des Bf stellte fristgerecht einen Vorlageantrag.

Mit Erkenntnis vom 08.07.2016 änderte das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Einkommensteuerbescheid insofern ab als statt eines Verlustes aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 32.246,08 (laut Beschwerdeverentscheidung) ein Verlust in Höhe von EUR 32.144,25 in Ansatz gebracht wurde. Im Übrigen wurde die Beschwerde hinsichtlich der Berücksichtigung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Prozesskosten abgewiesen.

Mit Erkenntnis vom 26.07.2017, Ro 2016/13/0026, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf und führte aus, die Unterhaltspflicht gegenüber einem Kind umfasse auch den aus einer Krankheit des Kindes resultierenden Sonderbedarf. Auch die zur Verfolgung und Durchsetzung dieses Bedarfes erwachsenden notwendigen Kosten würden einen vom Unterhaltspflichtigen zu deckenden Sonderbedarf begründen. Eine notwendige und zweckmäßige Prozessführung vorausgesetzt, könnten damit Aufwendungen vorliegen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Im fortgesetzten Verfahren wurde dem Bf mit Beschluss vom 18.09.2017 aufgetragen, eine Aufgliederung der Kostennote von Dr. med. Dr. jur. X vom 30.05.2013 beizubringen, der zu entnehmen sei, wofür im einzelnen die in Rechnung gestellten 40 Stunden aufgewendet worden seien, um dem Bundesfinanzgericht die Beurteilung zu ermöglichen, ob die Rechtsanwaltskosten für eine notwendige und zweckmäßige Prozessführung aufgewendet worden seien.

Mit Schreiben vom 28.12.2017 legte der rechtsfreundliche Vertreter des Bf eine Leistungserfassung zur Rechnung vom 30.05.2013 vor. Dieser könne entnommen werden, dass der Rechnungsaussteller einen erheblichen Nachlass gewährt habe, zumal lediglich 40 der insgesamt zumindest 60,5 erbrachten Stunden in Rechnung gestellt worden seien.

Vor der Beiziehung von Rechtsanwalt Dr. med. Dr. jur. X sei ein Gutachten vorgelegen, aus dem sich ergeben habe, dass kein ärztlicher Behandlungsfehler zur Schädigung der Tochter des Bf geführt habe. Auf Grund dieses für einen Prozessserfolg negativen Gutachtens sei Dr. med. Dr. jur. X beigezogen worden, da eine fundierte Auseinandersetzung mit den komplexen Ausführungen des medizinischen Sachverständigen sonst nicht möglich gewesen sei. Dass die Auseinandersetzung und Bekämpfung des medizinischen Gutachtens entscheidend für einen möglichen Prozessserfolg sein würde, sei evident gewesen. Die Beiziehung von Dr. med. Dr. jur. X habe dazu geführt, dass das OLG A das zum Teil negative Teilurteil des Landesgerichtes A aufgehoben habe, und sei daher zur Widerlegung des medizinischen Gutachtens notwendig und erfolgreich gewesen. Die Rechtsanwaltskosten seien daher für eine notwendige und zweckmäßige Prozessführung aufgewendet worden.

Ergänzend werde nunmehr vorgebracht:

Ursache und Auslöser des Gerichtsverfahrens sei der Umstand, dass die Tochter des Bf erheblich behindert und außer Stande sei, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Ohne die im Verfahren vor dem Landesgericht A gegenständlichen Behandlungsfehler wäre es zu keiner Behinderung der Tochter des Bf gekommen.

Im Einklang mit der Entscheidung des VwGH zur Zahl Ro 2016/13/0026 sei davon auszugehen, dass es sich bei den geltend gemachten Rechtsanwaltskosten um Aufwendungen handle, die bei der Unterhaltsberechtigten selbst infolge notwendiger und zweckmäßiger Prozessführung eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Tochter des Bf sei zur Prozessführung gezwungen, da sie in ihrer Existenz gefährdet sei, wenn der Vater "ausfalle". Die Prozessführung sei daher selbstverständlich notwendig und zweckmäßig.

Die Tochter des Bf könne ihre Existenzgrundlage nur dadurch aufrechterhalten und ihre lebensnotwendigen Bedürfnisse nur dadurch befriedigen, dass ihr neben den in Relation bescheidenen Leistungen des Sozialstaates private Mittel vom Bf aus dessen Einkommen und Ersparnissen zur Verfügung gestellt würden.

Jeder andere Betroffene, der nicht eine derartige Hilfestellung von elterlicher Seite erhalte, befände sich in einer Situation, in der nicht einmal im Ansatz in Frage gestellt würde, ob eine Klagsführung im Hinblick auf die ihm zugefügten Schäden gegen den Verursacher notwendig und zweckmäßig sei.

Aber auch die Existenzgrundlage und die Befriedigung der lebensnotwendigen Bedürfnisse der Tochter des Bf seien in Wahrheit nur vorläufig bzw nur vorübergehend gesichert, da

- es jederzeit möglich sei, dass unterhaltspflichtige Personen sterben;
- es nicht gesichert sei, dass unterhaltspflichtige Personen dauerhaft ein ausreichendes Einkommen erzielen;
- eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Tochter nicht auszuschließen sei, weshalb jederzeit der Fall eintreten könne, dass die erforderlichen Behandlungskosten unfinanzierbar seien;
- der Sozialstaat regelmäßig nur ein im Gesetz vorgesehenes Minimum an Unterstützung gewähre und (mitunter nur im Ausland angebotene) neue Behandlungs- und Therapiemethoden nicht finanziert würden;
- es nicht vorhersehbar sei, wie sich das Sozialsystem in Anbetracht der allgemein bekannten Alterspyramide künftig entwickle.

Würde bei Vorliegen einer Situation wie sie sich für die Tochter des Bf darstelle, eine Klage durch ihren gesetzlichen Vertreter nicht erhoben, so würde dies die Gefahr einer Haftung begründen.

Es sei festzuhalten, dass die verfahrensgegenständlichen Rechtsanwaltskosten für eine notwendige und zweckmäßige Prozessführung aufgewendet worden seien und bei der Tochter des Bf eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Vom Verwaltungsgerichtshof sei in seiner Entscheidung nicht erörtert worden, ob hinsichtlich der geltend gemachten Prozesskosten Aufwendungen im Sinne des [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) vorliegen. Es sei anhand der Wortinterpretation dieser Bestimmung davon auszugehen, dass die gegenständlichen Rechtsanwaltskosten Mehraufwendungen darstellen, die ausschließlich aus der Behinderung des Kindes erwachsen würden. Es sei wohl unstrittig, dass die vom Bf angestrenzte Verfahrensführung ganz wesentlich dazu diene, die der Tochter aus der Behinderung erwachsenden Nachteile, wie Pflege-, Betreuungs- und Behandlungsleistungen sowie Verdienstentgang, abzugelten.

Aus der Entstehungsgeschichte dieser Bestimmung ergebe sich Folgendes:

Vor der mit BGBl 1996/201 am 1.6.1996 in Kraft getretenen Bestimmung seien offensichtlich Mehraufwendungen für Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt worden sei, unbegrenzt anerkannt worden. Die mit der Gesetzesänderung vorgenommene Einschränkung besage lediglich, dass pflegebedingte Geldleistungen, die steuerfrei ausbezahlt würden, von

jenem Betrag, der ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes einkommensmindernd zu veranschlagen sei, in Abzug zu bringen seien.

Der vom Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 8.7.2016 gezogene Schluss, den Gesetzesmaterialien könne entnommen werden, dass unter Mehraufwendungen nur pflegebedingte Aufwendungen zu verstehen seien, treffe nicht zu:

Die Erläuternden Bemerkungen würden vielmehr auf eine zu erlassende Verordnung über außergewöhnliche Belastungen verweisen und Folgendes klarstellen:

*"Die Mehraufwendungen nach der Verordnung werden - wie bisher - dann nicht in Anspruch genommen werden können, wenn die gesamten tatsächlichen Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Diesfalls sind erhaltene pflegebedingte Geldleistungen gegenzurechnen."*

Die Auslegung dieser Bestimmung dahingehend, dass unter Mehraufwendungen nur pflegebedingte Aufwendungen verstanden werden könnten, ergebe sich aus dem Wortlaut der Bestimmung selbst bei großzügiger Auslegung nicht.

In diesem Zusammenhang sei auch die VfGH-Entscheidung vom 22.9.2016, E 2556/2015, zu beachten, in der der VfGH ausführe, dass Mehraufwendungen aufgrund einer Behinderung gemäß § 34 Abs. 6 EStG (bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG) ohne Rücksicht auf einen Selbstbehalt abgezogen werden könnten, wenn sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen würden; unter welchen Umständen eine Berücksichtigung ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld möglich sei, ergebe sich aus der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sei den Bestimmungen dieser Verordnung ein weiter Inhalt beizumessen, dies verlange der Zweck des § 34 Abs. 6 EStG. Eine starre Wortinterpretation sei vom Höchstgericht als Willkürakt qualifiziert und eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes bejaht worden.

Wie etwa Miladinovic/Ramharter in ihrer Glosse zum angeführten VfGH-Erkenntnis in ecolex 2017,810 ff, festhielten, gelte bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung daher ein besonderer Maßstab für die Beurteilung, ob sie als außergewöhnliche Belastung gelten, zumal die in der Verordnung angeführten Aufwendungen nur beispielhaften Charakter hätten.

Auch im Schrifttum werde anlässlich einer Besprechung der VfGH-Entscheidung Ro 2016/13/0026, darauf hingewiesen, dass der Konnex der Rechtsanwaltskosten mit der Behinderung des Kindes auf der Hand läge. Ohne Behinderung wären mangels Prozessführung diese Kosten jedenfalls nicht entstanden. Für den Ansatz eines Selbstbehaltes bleibe dann aber kein Raum. Dafür spreche auch, dass Aufwendungen, die aus der Krankheit oder

Behinderung eines Kindes erwachsen würden, auch als "Mehraufwendungen" im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG - daher ohne Abzug eines Selbstbehaltes - anders als Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) der begünstigen Behandlung als außergewöhnliche Belastung unterlägen.

Wollte man ungeachtet der nunmehr eindeutigen Judikatur des VfGH die Bestimmung des § 34 Abs. 6 TS 4 EStG iVm der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen dahingehend verstehen, dass die geltend gemachten Rechtsanwaltskosten keine Aufwendungen im Sinne dieser Bestimmung darstellen würden, so wäre diese Bestimmung und/oder die dazu ergangene Verordnung wohl verfassungswidrig.

Aufgrund andauernder Beeinträchtigung unterlägen Menschen mit Behinderung einem besonderen Schutz, der sich insbesondere auch im Recht auf Gleichbehandlung von behinderten und nicht behinderten Menschen und im Verbot der Benachteiligung zeige, das als Staatszielbestimmung Eingang in die Verfassung gefunden habe.

Es sei keine sachliche Rechtfertigung dafür vorhanden, dass lediglich pflegebedingte Aufwendungen im engsten Sinn, nicht allerdings auch sonstige aus der Behinderung resultierende Aufwendungen abzugsfähig sein sollten. Würde man diesbezüglich differenzieren, wäre dies gleichheitswidrig bzw. wären die angeführten Normen verfassungswidrig.

Sollte das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangen, dass die geltend gemachten Rechtsanwaltskosten nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 6 TS 4 EStG anzusehen seien, werde ein Normenkontrollverfahren beim Verfassungsgerichtshof angeregt.

Das Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters des Bf sowie die als Anhang übermittelten Unterlagen wurden der belangten Behörde in Wahrung des Parteihörs mit der Möglichkeit der Stellungnahme übermittelt.

Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme zur Voraussetzung einer "notwendigen und zweckmäßigen Prozessführung" aus:

Bei der Beurteilung der Zwangsläufigkeit der Prozessführung dürfe der Umstand, dass der Bf im Jahr 2009 ein Vergleichsangebot ausgeschlagen habe, nicht außer Acht gelassen werden. Darin habe sich die beklagte Partei zur Zahlung eines Einmalbetrages von 400.000,00 Euro, zur Zahlung eines monatlichen Betrages von 2.000,00 Euro sowie zur Übernahme bestimmter Therapieleistungen bereit erklärt. Es seien in diesem Zusammenhang zuerst die voraussichtlich nicht durch Sozialversicherung, Pflegegeld und Familienbeihilfe gedeckten Pflege- und Therapiekosten zu ermitteln und danach das Vergleichsangebot zu beurteilen. Dabei sei auch das Prozessrisiko zu berücksichtigen.

Während in der Bescheidbeschwerde noch von monatlichen Pflegekosten in Höhe von 3.500,00 Euro ausgegangen worden sei, seien im Erstverfahren vor dem Bundesfinanzgericht Kosten von monatlich 13.707,40 Euro und in weiterer Folge der 8- bis 10-fache Betrag des Pflegegeldes und der Familienbeihilfe (8.800,00 bis 11.000,00 Euro) genannt worden. Diesen Beträgen stünden folgende, als außergewöhnliche Belastung beantragten behinderungsbedingten jährlichen Mehraufwendungen gegenüber:

2012: 6.420,69 Euro

2013: 4.223,80 Euro

2014: 3.120,32 Euro

2015: 5.551,89 Euro

Die im Beschwerdeverfahren genannten Zahlen seien nicht nachvollziehbar. Es sei daher nicht erwiesen, dass nach einem derartigen Vergleichsangebot von einer notwendigen und zweckmäßigen Prozessführung ausgegangen werden könne. Dies insbesondere dann, wenn über einen Zeitraum von weit mehr als zehn Jahren jährlich Prozesskosten im fünfstelligen Bereich anfielen.

Zur Subsummierung unter die Bestimmung des [§ 34 Abs. 6 Teilstrich 4 EStG 1988](#) merkte die belangte Behörde an:

In den ErläutRV zum [§ 34 EStG 1988](#) in der Stammfassung werde zur im [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) enthaltenen Einschränkung, wonach Unterhaltsleistungen nur mehr insoweit absetzbar seien, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, ausgeführt, dass Aufwendungen, die z.B. durch Krankheit oder Behinderung von Kindern erwachsen würden, weiterhin abzugsfähig blieben, weil in diesen Fällen beim Unterhaltsberechtigten selbst die Voraussetzung einer außergewöhnlichen Belastung vorlägen.

Der Verwaltungsgerichtshof führe dazu aus, Aufwendungen aus der Krankheit oder Behinderung eines Kindes unterlägen auch als "Mehraufwendungen" im Sinne des [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) ohne Abzug eines Selbstbehaltes der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung. Der Begriff "Mehraufwendungen" stelle lediglich klar, dass nur Aufwendungen, die aus der Behinderung des Kindes erwachsen würden, der begünstigten Behandlung unterliegen würden.

Im Erkenntnis vom 08.07.2016 habe das BFG ausgeführt, der Begriff "Mehraufwendungen" im [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) stelle klar, dass nur die aus der Behinderung des Kindes erwachsenden Aufwendungen der begünstigten Behandlung unterliegen würden. Eine Berücksichtigung behinderungsbedingter Mehraufwendungen erfordere einen unmittelbaren Zusammenhang der Mehraufwendungen mit einem notwendigen Pflege- und Betreuungsbedarf. Ein solcher sei aber hinsichtlich der Prozesskosten nicht gegeben.

Nach der Rechtsprechung des VwGH seien die aus einer Krankheit oder Behinderung resultierenden Folgekosten der organisatorischen Gestaltung der privaten Sphäre zuzurechnen und nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

In dem vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bf zitierten Erkenntnis des VfGH vom 22.09.2016, [E 2556/2015](#), sei ausgeführt worden, dass Fahrtkosten für ein behindertes Kind für den Besuch einer Sonder- oder Pflegeschule als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien. Fahrtkosten, die der Erzielung eines positiven therapeutischen Effektes dienten, seien in gesetzeskonformer Interpretation zu den Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen zu zählen.

Miladinovic/Ramharter hätten in ihrer Glosse zu diesem VfGH-Erkenntnis ausgeführt, es könnten auch Kosten als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden, die zwar nicht vom Wortlaut gedeckt, wohl aber vom Sinn und Zweck der Bestimmung getragen seien. Die Entscheidung sei insofern von Relevanz, als für die Beurteilung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung ein besonderer Maßstab anzulegen sei und die in der Verordnung angeführten Aufwendungen nur beispielhaften Charakter hätten. Denke man auf Basis dieses Urteils weiter, so könnten Aufwendungen in voller Höhe als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, die einen therapeutischen positiven Effekt erzielen würden, aber nicht durch das Pflegegeld der behinderten Person abgegolten würden.

Bei den Prozesskosten handle es sich - anders als bei den Fahrtkosten - nicht um einen Aufwand, der einen therapeutischen Effekt erziele. Auch seien nach der Rechtsprechung des VwGH nur jene Mehraufwendungen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang zum notwendigen Pflege- und Betreuungsbedarf stünden, als behinderungsbedingte Mehraufwendungen abzugsfähig. Die Prozesskosten seien nur mittelbar durch die Behinderung bedingt und könnten daher bei Zutreffen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt abgezogen werden.

In der Replik zur Stellungnahme der belangten Behörde führte der rechtsfreundliche Vertreter wie folgt aus:

Die vom Finanzamt geäußerten Zweifel, dass die Klagsführung wegen des von der beklagten Partei unterbreiteten Vergleichsangebots nicht notwendig und zweckmäßig sei, seien unberechtigt. Die Gegenseite habe sich zur Unterbreitung eines Vergleichsangebotes entschlossen, nachdem in dem bereits sechs Jahre dauernden Verfahren erster Instanz die Ablehnung des Richters wegen Befangenheit erfolgreich durchgesetzt worden sei. Das Finanzamt lasse außer Betracht, dass es um die medizinische Betreuung und Versorgung der Tochter des Bf auf Lebenszeit gehe. Der Bf müsse als Sachwalter das Wohl seiner Tochter für die gesamte Lebensdauer im Auge behalten. Der Vergleichsvorschlag sei in Anbetracht der drohenden Belastungen völlig unzureichend und inakzeptabel gewesen.

Was die monatlichen Kosten betreffe, die infolge der Behinderung der Tochter anfielen, sei eine exakte Ausmittlung nicht möglich, da einerseits unregelmäßige Anschaffungen höheren Ausmaßes zu berücksichtigen seien und andererseits sich der Gesundheitszustand der Tochter immer wieder ändere.

Mit der Annahme und Erfüllung des Vergleichsvorschlages wäre auch die Position Verdienstentgang abgegolten gewesen. Bei Annahme einer 40-jährigen Berufstätigkeit und einem Jahresgehalt von 25.000,00 Euro würde daraus ein Verdienstentgang von 1.000.000,00 Euro resultieren. Allein im Hinblick darauf sei die Vergleichsannahme keineswegs zweckmäßig gewesen, zumal der Bf als Sachwalter einen derartigen Vergleich auch vom Sachwaltergericht genehmigen hätte lassen müssen und eine derartige Genehmigung nicht erteilt worden wäre.

Auch eine lange Verfahrensdauer und damit im Zusammenhang stehende Prozesskosten könnten nicht dazu führen, dass die klagende Partei den Vergleichsvorschlag hätte annehmen müssen, um sich nicht dem Vorwurf einer angeblich nicht notwendigen und zweckmäßigen Prozessführung auszusetzen.

Im Übrigen werde die Ansicht des Finanzamtes im Zusammenhang mit der Auslegung des [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) nicht geteilt. Bei den Prozesskosten handle es sich zweifelsfrei um Mehraufwendungen, die dem Bf aus der Behinderung der Tochter erwachsen seien, sodass die Kausalität nicht zweifelhaft sei. Dass die Aufwendungen unmittelbar einen therapeutisch positiven Effekt haben müssten, sei der Bestimmung nicht zu entnehmen. Hinzu komme, dass durch die Prozessführung auch die lebenslange medizinische Versorgung der Tochter des Bf gesichert werden solle, und die Prozessaufwendungen damit insoweit therapeutische Maßnahmen künftighin sicherstellen würden.

In der Entscheidung vom 31.03.2018, Ra 2016/13/0053, stelle der Verwaltungsgerichtshof klar, dass Aufwendungen, die aus der Krankheit oder Behinderung eines Kindes erwachsen würden, Mehraufwendungen im Sinne des [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) darstellen und grenze diese von "Aufwendungen schlechthin" ab. Im vorliegenden Fall seien die Prozesskosten, die im Zusammenhang mit der Klagsführung wegen einer aus einer Fehlbehandlung resultierenden Behandlung stünden, nicht als "Aufwendungen schlechthin" zu qualifizieren.

Im fortgesetzten Verfahren brachte der rechtsfreundliche Vertreter des Bf im Rahmen der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung vor, die Klagsführung durch den Bf habe einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung bedurft. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei geprüft worden, ob die Klagsführung notwendig und zweckmäßig sei. Auch der Abschluss eines Vergleiches hätte pflegschaftsgerichtlich genehmigt werden müssen, es habe diesbezügliche Rücksprachen mit dem Pflegschaftsgericht gegeben.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, dass jedes Jahr gesondert zu betrachten sei. Für die im Jahr 2012 angefallenen Prozesskosten gehe er nach der Replik des rechtsfreundlichen Vertreters von deren Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit aus.

Außerdem führte er aus, die Verordnung über [außergewöhnliche Belastungen](#) solle eine Verwaltungsvereinfachung darstellen, es bestehe für den Steuerpflichtigen keine Verpflichtung, diese Verordnung in Anspruch zu nehmen. Die in der Verordnung aufgezählten Kosten seien nicht beispielhaft, sondern erschöpfend aufgezählt, Unterhaltskosten seien dort nicht angeführt. Werde nicht die Anwendung der Verordnung beantragt, sondern die Anwendung des [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#), dann sei von den geltend gemachten Aufwendungen auf jeden Fall das Pflegegeld abzuziehen. Es bleibe dann zu prüfen, was unter dem Begriff "Mehraufwendungen aus der Behinderung" zu verstehen sei. In seinem Erkenntnis vom 31.03.2017, Ra 2016/13/0053, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeschlossen, dass Unterhaltskosten als behinderungsbedingte Aufwendungen abgezogen werden könnten. Mit der durch den Bf eingebrachten Klage hätten aber nicht nur Behandlungskosten und Kosten für Hilfsmittel, sondern zu einem wesentlichen Teil auch Unterhaltskosten abgedeckt werden sollen. Unterhaltskosten seien aber mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten und könnten nur ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, diesfalls aber mit Selbstbehalt.

Der rechtsfreundliche Vertreter des Bf stellte klar, bei den gegen die beklagte Partei geltend gemachten Ansprüchen handle es sich nicht um Unterhaltskosten im Sinne der Ausführungen des Finanzamtsvertreters. Das Klagebegehren laute im Wesentlichen auf Feststellung der Haftung der beklagten Partei für sämtliche zukünftige Schäden. Die Klagsführung selbst verursache Aufwendungen, die durch die Behinderung der Tochter bedingt seien. In welchem Ausmaß die vom Feststellungsbegehren umfassten Verpflichtungen einzelnen Positionen zuzuordnen seien, könne erst ex post beziffert werden. Im Fall des Obsiegens des Bf sei der von der beklagten Partei zu leistende Schadersatz für Behandlungs- und Betreuungskosten weitaus größer als jener, der aus dem Titel Verdienstentgang zu leisten wäre.

Der Vertreter der Amtspartei stellte fest, nach Ansicht der belangten Behörde handle es sich nicht um Mehraufwendungen aus der Behinderung, selbst dann nicht, wenn nur Behandlungskosten eingeklagt würden.

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

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf ist Vater einer 1986 geborenen Tochter. Im März 1999 wurde bei der Tochter ein mechanischer Klappenersatz der Aortenklappe und ein prothetischer Ersatz der Aorta ascendens durchgeführt. In weiterer Folge wurde sie aufgrund rezidivierender Fieberschübe stationär aufgenommen. Es bestand der Verdacht einer Infektion an der implantierten Kunstklappe. Bei der Tochter kam es zu einer septischen Entgleisung der Gerinnung und schließlich zu einer Hirnmassenblutung. Die Tochter des Bf weist seither eine 100% Behinderung auf.

Vertreten durch den Bf, der auch die Funktion des Sachwalters innehat, brachte sie Klage gegen die B- GmbH ein. Im Jahr 2012 hatte der Bf auf Grund dieses Verfahrens Anwaltskosten in Höhe von EUR 16.660,00 zu tragen, die laut Honorarnote *"für die Aufarbeitung und Prüfung der medizinrechtlichen Sachlage sowie Beratung nach derzeitigem Gutachtensstand"* in Rechnung gestellt wurden.

Auf Grund des Einkommens des Bf beträgt die zumutbare Mehrbelastung im Sinne des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) EUR 16.494,34.

Die Tochter des Bf bezog im Jahr 2012 Pflegegeld in Höhe von EUR 604,30 monatlich und hatte Anspruch auf erhöhte Familienbeihilfe.

Der Bf tätigte im Jahr 2012 Ausgaben für Hilfsmittel im Sinne von [§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl 303/1996 idf BGBl II 430/2010, in Höhe von EUR 6.420,69.

Im Jahr 2012 erzielte der Bf aus seinen diversen Beteiligungen einen Verlust in Höhe von EUR 32.144,25.

Diese Feststellungen sind insoweit unstrittig und waren rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen, und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach [§ 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. 6 EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

*"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes 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, Pflegezulage, 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 Unterhaltsabsetzbetrag 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."*

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag abgegolten ([§ 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988](#)). Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen ([§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#)).

Auf Grund der [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#) erließ der Bundesminister für Finanzen die VO BGBl. 1996/303, die auszugsweise wie folgt lautet:

*"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen*

*- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*

*- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)) oder*

*- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes*

*([§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#)), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

*so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.*

*(2) ...*

*(3) 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.*

*...*

*§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

*§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.*

*(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.*

*(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."*

Der Verwaltungsgerichtshof sprach in seinem aufhebenden Erkenntnis aus, die Unterhaltspflicht umfasse auch einen in der Person des Kindes begründeten Sonderbedarf. Dazu würden auch die zur Verfolgung und Durchsetzung dieses Bedarfs erwachsenden notwendigen Kosten zählen. Die Tragung der Prozesskosten zur Durchsetzung des krankheitsbedingten Sonderbedarfes beruhe daher auf rechtlichen und nicht bloß sittlichen Gründen.

Als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten derartige Unterhaltsleistungen aber iSd [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) nur dann, wenn diese Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Die Klagsführung betreffe die Haftung für die der Tochter entstandenen Kosten und die künftigen, lebenslangen Pflege- und Rehabilitationsmaßnahmen inklusive einem Feststellungsbegehren betreffend künftige Schäden. Damit seien jedenfalls auch existentiell wichtige Bereiche des Lebens angesprochen. Eine notwendige und zweckmäßige Prozessführung vorausgesetzt, könnten damit auch Aufwendungen vorliegen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Das Bundesfinanzgericht hatte daher zu prüfen, ob den vom Bf aufgewendeten Rechtsanwaltskosten in Höhe von 16.660,00 Euro eine notwendige und zweckmäßige Prozessführung zu Grunde liegt.

Da es sich bei dem die Anwaltskosten verursachenden Verfahren um einen Zivilprozess handelt, zog das Bundesfinanzgericht zur Klärung der Frage, wann Prozesskosten notwendig und zweckmäßig sind, die Zivilprozessordnung heran, überprüfte, welche Bedeutung diesen Begriffen im Rahmen des Kostenersatzes beigemessen wird, und übertrug diese dann auf den vorliegenden Sachverhalt.

Nach [§ 41 Abs. 1 ZPO](#) hat die in dem Rechtsstreite vollständig unterliegende Partei ihrem Gegner, sowie dem diesen beigetretenen Nebenintervenienten alle durch die Prozessführung verursachten, zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendigen Kosten zu ersetzen.

Als zweckentsprechend gilt jede Aktion, die zum prozessualen Ziel der Partei führen kann; die Prozesshandlung muss nach objektiver Beurteilung eine Förderung des Prozesserfolges erwarten lassen. Notwendig ist jede Aktion, deren Zweck mit geringerem Aufwand nicht erreicht werden kann (vgl. *Obermaier*, Das Kostenhandbuch (2005) [Rz 109]; OGH 08.07.2009, [7 Ob 112/09k](#)).

Als notwendig sind all jene Kosten zu betrachten, deren Aufwendung gemessen am Verfahrensziel, also dem vollständigen Prozesserfolg, zur Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung ex ante zweckmäßig erscheinen (*Fasching/Konecny*, Zivilprozessgesetze<sup>3</sup>, [§ 41 ZPO](#), Rz 20).

Der Bf zog im Verfahren vor dem Landesgericht A Dr. med. Dr. jur. X bei, um das im Gerichtsverfahren vorliegende Gutachten, nach welchem ein ärztlicher Behandlungsfehler der verantwortlichen Ärzte nicht vorgelegen sei, zu entkräften. In Anwendung der obigen Ausführungen sind die für die Tätigkeit des Anwaltes aufgewendeten Kosten als notwendig im Sinne des § 41 ZPO zu beurteilen.

Dass es sich beim Rechtsanwalt des Bf gleichzeitig auch um einen Arzt handelt, erscheint in Anbetracht der Materie durchaus zweckmäßig, da nach objektiven Gesichtspunkten ein Rechtsanwalt mit akademischem medizinischen Sachverstand den Bf bei der Erreichung

seines prozessualen Zieles besser unterstützen kann als ein Rechtsanwalt, der medizinischer Laie ist. Dass die Betrauung eines in der Bundesrepublik ansässigen Rechtsanwaltes allein auf Grund dieser Tatsache höhere Kosten verursachte, ist der Honorarnote nicht zu entnehmen.

Die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der im Jahr 2012 aufgewendeten Prozesskosten wurden darüber hinaus auch von der belangten Behörde im Rahmen der mündlichen Verhandlung bejaht.

Die im Jahr 2012 angefallenen Rechtsanwaltskosten waren daher als notwendige und zweckmäßige Kosten der Rechtsverfolgung unter die Bestimmung des [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) zu subsummieren.

Darüber hinaus vertrat der rechtsfreundliche Vertreter des Bf in seinem Schriftsatz vom 28.12.2017 die Ansicht, dass es sich bei den vom Bf aufgewendeten Rechtsanwaltskosten um Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung gemäß [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) handelt, die ohne Rücksicht auf einen Selbstbehalt abgezogen werden könnten. Begründend verwies er dazu auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach den Bestimmungen der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ein weiter Inhalt beizumessen sei.

Im Erkenntnis vom 13.03.2003, B 785/02, führte der Verfassungsgerichtshof diesbezüglich aus:

*" [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) sieht vor, dass (alle) Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (u.a. für Kinder, für die - wie im vorliegenden Fall - erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - aber unter Anrechnung der pflegebedingten Geldleistungen - als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Überdies wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung festzulegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung (u.a.) auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Wenn der Verordnungsgeber in Ausübung dieser Ermächtigung (in § 4) "[n]icht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel" nennt, so kann das nur in einem weiten Sinn so interpretiert werden, dass darunter auch etwa behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden verstanden werden, würden doch andernfalls aus dem Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen in Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre. Eine gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, führt daher zu dem Ergebnis, dass unter den dort verwendeten Begriff "Hilfsmittel" (der durch den Klammerausdruck nur beispielhaft erläutert wird) auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht."*

Im Erkenntnis vom 22.09.2016, E 2556/2015, bestätigte der Verfassungsgerichtshof, dass Aufwendungen, bei denen die in [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) vorgesehene Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre, erst durch die gesetzeskonforme Anwendung der VO über außergewöhnliche Belastungen von der Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld ausgenommen würden.

Der Begriff "Mehraufwendungen" im [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) stellt klar, dass nur Aufwendungen, die aus der Behinderung des Kindes erwachsen, der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung (kein Abzug des Selbstbehaltes) unterliegen (VfGH 13.03.2003, [B 785/02](#); VwGH 31.01.2002, [96/15/0261](#); VwGH 23.04.2014, [2012/13/0039](#)).

In Abänderung zu der im aufgehobenen Erkenntnis vertretenen Auffassung, dass ein unmittelbarer Zusammenhang der Prozesskosten mit der Pflege, Betreuung und der Heilbehandlung der Tochter des Bf nicht vorliege, geht das Bundesfinanzgericht nunmehr in Anlehnung an die im Schrifttum vertretene Auffassung (vgl. ÖStZ 2017, 461) davon aus, dass der Wortlaut der Bestimmung des [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) jegliche Mehraufwendungen infolge der Behinderung eines Kindes, ohne Einschränkung auf medizinische oder pflegerische Maßnahmen umfasst. Die Rechtsanwaltskosten stehen mit der Behinderung der Tochter, die nach Ansicht des Bf ausschließlich auf einen ärztlichen Behandlungsfehler zurückzuführen ist, in einem ursächlichen Zusammenhang: Ohne Behinderung der Tochter wären dem Bf mangels Prozessführung die streitgegenständlichen Kosten nicht entstanden. Sie sind daher als Aufwendungen im Sinne des [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) zu qualifizieren und ohne Ansatz eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Das Bundesfinanzgericht bejahte somit einen unmittelbaren Zusammenhang der Prozesskosten mit der Behinderung der Tochter, sie dienen letztlich - weil durch die Prozessführung die lebenslangen Pflege- und Rehabilitationsmaßnahmen für die Tochter abgedeckt werden sollen - der Erzielung eines positiven therapeutischen Erfolges (vgl. VfGH 22.09.2016, E 2556).

Zu den Ausführungen des Vertreters der belangten Behörde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist anzumerken, dass die in [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) getroffene Anordnung, dass nur insoweit Mehraufwendungen vorliegen können, als sie die pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, durch den letzten Satz des [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) inhaltlich verändert wird. Der Bundesminister für Finanzen wird dort ermächtigt, Fälle festzulegen, in denen Aufwendungen ohne eine derartige Anrechnung zu berücksichtigen sind (VwGH 28.06.2006, [2002/13/0134](#)).

Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts haben bei Interpretation von Regelungen der Verordnung, die eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldbezügen ermöglichen, Tatbestandsmerkmalen

über deren Begriffskern hinaus einen weiten Inhalt beigemessen, wenn Aufwendungen betroffen waren, bei denen es nicht offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die bezogenen pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollten.

Vor dem Hintergrund dieser Judikatur rechnet das Bundesfinanzgericht auch die vom Bf getragenen Prozesskosten in gesetzeskonformer Interpretation des § 4 VO über außergewöhnliche Belastungen zu den Mehraufwendungen, die durch die Behinderung der Tochter bedingt sind und bei denen im Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und unsachlich wäre.

Die im Jahr 2012 angefallenen Prozesskosten in Höhe von 16.660,00 Euro waren daher als Mehraufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 6 Teilstich 4 zu qualifizieren und gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen als Kosten der Heilbehandlung ohne Gegenrechnung des Pflegegeldes in voller Höhe zu berücksichtigen.

Zu beachten ist aber, dass für den Fall, dass Prozesskostenersätze zugesprochen werden (und diese durchsetzbar sind), die Prozesskosten in diesem Umfang von der steuerlichen Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen sind (VwGH 24. Juni 2004, [2001/15/0109](#)). Ein derartiger Kostenersatz wäre, soweit dieser nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens ergeht, nach § 295a BAO zu berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, 238 BlgNR 22. GP 14 f; vgl. auch Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 295a Tz 15).

Hinsichtlich der Höhe des Verlustes Gewerbebetrieb aus den diversen Beteiligungen übernimmt das Bundesfinanzgericht grundsätzlich den vom Finanzamt in der Beschwerde vorentscheidung angesetzten Betrag, jedoch mit der Maßgabe, dass die nach Vorlage der Beschwerde ergehenden Tangenten betreffend

|      |              |                   |
|------|--------------|-------------------|
| A. 1 | St.Nr. 1**** | 0 (bisher -0,12)  |
| A. 2 | St.Nr. 2**** | 0 (bisher -65,33) |
| A. 3 | St.Nr. 3**** | 0 (bisher -36,38) |

berücksichtigt werden und daher statt des Verlustes in Höhe von EUR 32.246,08 (laut Beschwerdeverentscheidung) ein Verlust in Höhe von EUR 32.144,25 in Ansatz gebracht wird.

### **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 darauf, dass zu den Fragen, ob Prozesskosten Mehraufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 6 Teilstich 4 darstellen und welche Bedeutung den Begriffen "Notwendigkeit" und "Zweckmäßigkeit" beizumessen ist, keine höchstgerichtliche Judikatur existiert, war die Revision zuzulassen. Auch die Frage, ob Prozesskosten vom § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen umfasst sind, war noch nicht Gegenstand der höchstgerichtlichen Judikatur.

Wien, am 25. Juni 2018