

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Grossgut-Palotás in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 11. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und die Beschwerde vom 7. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 8. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2016	Einkommen	23.479,18 €	Einkommensteuer	2.373,42 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-5.168,39 €
			Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	
2017	Einkommen	24.524,56 €	Einkommensteuer	2.966,39 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-5.134,00 €
			Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 und 2017 beantragte der Beschwerdeführer zusätzliche Kosten aus der Behinderung seines Sohnes Patrick als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) für 2016 in Höhe von 2.383,92 € (Medikamente 91,95 €, Traubenzucker 82,56 €, Kilometergelder Krankenhaus 610,53 €, Mitgliedsbeitrag ÖDV 2016/2017 80 €, Schulung ÖDV 292 €, Tasche Messgerät 30,43 €, Batterien Messgerät bzw. Pumpe 23,96 €, Kühltasche Insulin 12,95 €, Buch „*Mama, warum muss Jana spritzen?*“ 1,99 €, Assistenzhund 1.157,55 €) und für 2017 in Höhe von 1.281,43 € (Medikamente 175,65 € incl. Traubenzucker 26,89 €, Kilometergelder Krankenhaus 616,18 € incl. Fahrten zum Schulschwimmen 130,20 €, Assistenzhund 489,60 € incl. Tierarzt für Katze 12,31 €).

Das Finanzamt anerkannte steuermindernd nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.226,37 € (2016) und 791,83 € (2017). Von den beantragten Kosten wurden lediglich die Kosten für den Assistenzhund (2016: Tierarzt 256,87 €, Zubehör 44,08 €, Futter 856,60 €; 2017: Tierarzt 146,75 €, Futter 302,85 €, Mitgliedsbeitrag „*Freunde der Assistenzhunde Europas*“ 40 €) gemäß den Vorjahren nicht anerkannt (Bescheide vom 11.1.2019, 8.2.2019).

Der Beschwerdeführer brachte gegen diese Bescheide elektronisch Beschwerden am 11.2.2019 (2016) und 7.3.2019 (2017) ein und beantragte, die geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen und korrigierte die Fahrtkosten 2016 auf 712,74 € (Fahrten zur Schulung ÖDV zusätzlich, Verminderung des Kilometergeldes von 0,47 €/km auf 0,42 €/km). Hinsichtlich der Begründungen wird auf die Beschwerdeausführungen verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidungen jeweils vom 3.2.2020 änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 im Sinne des in der Zwischenzeit hinsichtlich des Jahres 2013 ergangenen Erkenntnisses des BFG vom 23.7.2019, [RV/5101260/2016](#), ab und anerkannte nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.170,89 € (2016) und 1.072,03 € (2017). In dem anerkannten Betrag für 2016 sind die beantragten Positionen „Medikamente“, „Kilometergelder Krankenhaus“ in korrigierter Höhe, „Mitgliedsbeitrag ÖDV 2016/2017“, „Tasche Messgerät“, „Batterien Messgerät bzw. Pumpe“, „Kühltasche Insulin“ zur Gänze, die Teilnahme an der Schulung ÖDV lediglich für einen Elternteil in Höhe von 103 € und die Aufwendungen für den Assistenzhund mit Ausnahme der Medical Alert Service Dog Patches in Höhe von 41,69 € (Rechnung Amazon vom 19.5.2016) enthalten; die Positionen

„Traubenzucker“ und „Buch“ wurden als nicht zwangsläufig gestrichen. In dem anerkannten Betrag für 2017 sind die beantragten Positionen „Traubenzucker“, „Fahrten zum Schulschwimmen“ und „Tierarzt Katze“ nicht mehr enthalten. Auf die Bescheidbegründungen wird verwiesen.

Der Beschwerdeführer beantragte am 3.3.2020 elektronisch die Vorlage seiner Beschwerden an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 8.5.2020 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sohn des Beschwerdeführers Patrick leidet an Diabetes und ist dadurch zu 50 % behindert. Es besteht im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2016 bzw. 2017 Anspruch auf Pflegegeld. Es wird dem Beschwerdeführer für seinen Sohn Patrick eine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 gewährt und der Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 mit 220 € in Abzug gebracht.

Der ausgewiesene Traubenzucker wurde zur Behandlung benötigt: 2016: 82,56 €, 2017: 26,89 €.

Die Teilnahme an der Schulung ÖDV ist für beide Elternteile gerechtfertigt; die Kosten beliefen sich dafür auf 292 €.

Um die Teilnahme am Turnunterricht (Schulschwimmen) zu ermöglichen, waren Begleitfahrten seitens der Mutter notwendig; die Fahrtkosten sind mit 130,20 € anzusetzen.

Für den Assistenzhund sind folgende Kosten angefallen:

- 2016: Tierarzt 256,87 €, Zubehör 44,08 €, Futter 856,60 €;
- 2017: Tierarzt 146,75 €, Futter 302,85 €, Mitgliedsbeitrag „Freunde der Assistenzhunde Europas“ 40 €; in der Tierarztrechnung ist eine Position von 12,31 € für die familieneigene Katze enthalten.

2. Beweiswürdigung

Die Höhe der beantragten Kosten aus der Behinderung eines Kindes wird belegt durch die vorgelegten Rechnungen. Zudem erachtet das Bundesfinanzgericht die Ausführungen bzw. Erklärungen der Mutter über die Notwendigkeit der einzelnen geltend gemachten Positionen zur Behandlung ihres Sohnes Patrick als nachvollziehbar und glaubwürdig.

- Traubenzucker: Patrick erhält aus therapeutischen Zwecken Traubenzucker der Marke Dextro Energy; laut Verordnung des Krankenhauses benötigt er davon bei einem Blutzuckerspiegel (BZ) von 70 zwei Plättchen, bis zu 50 BZ drei Plättchen und darunter vier Plättchen. Die rechtzeitige Verabreichung der vorgeschriebenen Dosis ist unbedingt einzuhalten, da die Nichtbefolgung die Bewusstlosigkeit des Kindes zur Folge hätte. Bei Kindern, die nur schwer einzustellen sind, passiert eine Unterzuckerung sehr oft (bei Patrick ist dies mehrmals täglich der Fall); eine Kontrolle des Zuckerspiegels erfolgt daher häufig; insbesondere vor dem Sport ist auf einen ausreichend hohen Zuckerspiegel zu achten und dieser gegebenenfalls durch eine Traubenzuckergabe zu erhöhen. Nach der vorliegenden Beweislage ist davon auszugehen, dass der auf den vorgelegten Rechnungen ausgewiesene Traubenzucker ausschließlich für Patrick bestimmt ist und nicht als Süßigkeiten den Geschwistern zu Gute kommt.
- Schulung ÖDV: Hier ist erwiesen, dass bei Diabetes eines Kindes die ganze Familie betroffen ist und in die Behandlung eingebunden sein sollte. Daher ist es sinnvoll, dass beide Elternteile im Umgang mit ihrem kranken Kind geschult sind. Die Notwendigkeit einer solchen Schulung ist schon dadurch gegeben, dass zumindest ein Elternteil bei Verhinderung des anderen zur Betreuung zur Verfügung steht.
- Begleitfahrten zum Schulschwimmen: Schulschwimmen ist Teil des Turnunterrichtes. Patrick wäre ohne Begleitung seiner Mutter in der Anfangszeit seitens der Schulleitung die Teilnahme verwehrt worden. Erst nach dem Vertrautmachen des betreuenden Lehrers mit den erforderlichen Handlungen vor und nach dem Schwimmunterricht (Ankoppeln der Pumpe, Überwachung des Zuckerspiegels etc.) wurden die Begleitfahrten als nicht mehr notwendig eingestellt.
- Assistenzhund/Zubehör (Medical Alert Service Dog Patches): Es handelt sich hierbei um Aufnäher für das Brustgeschirr als Kennzeichnung als Assistenzhund; diese sind in Italien vorgeschrieben, um eine Mitnahme an den öffentlichen Strand zu ermöglichen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

- **Rechtslage**

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 Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß [§ 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967](#) gewährt wird, hat, und weder er noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält.

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 VO idF BGBl II 430/2010 sind die in den §§ 2 bis 4 genannten Mehraufwendungen, die der Steuerpflichtige bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch 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, hat, als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Nach Abs. 3 sind diese Mehraufwendungen nicht um eine pflegebedingte

Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) zu kürzen.

Gemäß § 4 VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) und Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 1 VO idF BGBl I 416/2001 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen. Nach Abs. 3 sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausweis zu berücksichtigen.

- **Rechtliche Erwägungen**

Strittig ist die Höhe der geltend gemachten Kosten aus der Behinderung eines Kindes.

Unstrittig ist die Schwere der Behinderung.

Eine außergewöhnliche Belastung wegen Krankheitskosten iSd Abs. 6 (ohne Selbstbehalt) kommt nur in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 vorliegen; es müssen auch die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit verwirklicht sein (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 53). Es liegen im gegenständlichen Fall mit Ausnahme des Buches „*Mama, warum muss Jana spritzen?*“ sowohl die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit als auch der Zwangsläufigkeit vor. Im Falle des erwähnten Buches kann nicht von Zwangsläufigkeit ausgegangen werden.

Hinsichtlich der bereits vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung gewährten Krankheitskosten sieht das Bundesfinanzgericht keinen Bedarf einer Änderung, da diese zu Recht gewährt wurden. Hinsichtlich der Kosten des Assistenzhundes wird auf das Erkenntnis des BFG vom 23.7.2019, [RV/5101260/2016](#), ergangen zum Veranlagungsjahr 2013, verwiesen. Für 2016 sind zusätzlich die Aufwendungen für die Medical Alert Service Dog Patches als zwangsläufig anzusehen, hingegen sind die Aufwendungen für den Tierarzt 2017 um die Position „Katze“ zu vermindern.

Lediglich bei den Positionen „Traubenzucker“, „Schulung ÖDV“ und „Begleitfahrten zum Schulschwimmen“ vertritt das Bundesfinanzgericht eine dem Finanzamt entgegengesetzte Ansicht und geht von einer Zwangsläufigkeit aus:

- Der Nachweis einer medizinischen Notwendigkeit der Verabreichung von Traubenzucker ab einem bestimmten Zuckerspiegelwert wurde erbracht.

- Die Schulung beider Elternteile im Umgang mit der schweren Erkrankung ihres Sohnes ist Voraussetzung für eine allumfassende lückenlose Betreuung ihres Kindes.
- Das Schulschwimmen ist Teil des Turnunterrichtes/Schulunterrichtes. Aufgrund der allgemeinen Schulpflicht ist jedem Kind im Rahmen seiner physischen/psychischen Fähigkeiten die Teilnahme am Schulunterricht zu ermöglichen (zB durch Begleitlehrer in integrativen Schulklassen, Begleitpersonen bei schulischen Veranstaltungen etc.).

Es sind daher die durch die Behinderung des Sohnes angefallenen Kosten im nachstehenden Ausmaß zu berücksichtigen.

	2016	2017
Beantragte ag Belastung	2.383,92 €	1.281,43 €
+ Erhöhung Fahrtkosten lt. BVE	102,21 €	
- Buch „Mama, warum muss Jans spritzen?“	-1,99 €	
- Tierarzt Katze		-12,31 €
Lt. BFG anerkannte ag. Belastung	2.484,14 €	1.269,12 €

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständlichen Fall wird über geltend gemachte Kosten aus der Behinderung eines Kindes abgesprochen. Zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 2. Februar 2021