

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. März 2020 gegen den Bescheid des ehemaligen Finanzamtes ***1*** vom 30. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) insoweit zulässig, als es den Abzug von Kosten der Sondennahrung als außergewöhnliche Belastung betrifft.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 vom 13.12.2019

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) reichte die Arbeitnehmererklärung 2018 auf elektronischem Wege ein. Unter dem Titel Werbungskosten machte er 1.451,74 Euro an beruflich veranlassten Reisekosten (Kilometergeld, Diäten) sowie 2.714,00 Euro an sonstigen Werbungskosten (Mitgliedsbeiträge ***Partei***, Repräsentationsaufwendungen sowie Internetkosten) geltend. Darüber hinaus wurden im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen 5.011,91 Euro in Abzug gebracht, welche auf Krankheits-/Behandlungskosten des zweitgeborenen Kindes (Sohn des Bf.) zurückzuführen sind. Im Zusammenhang mit den außergewöhnlichen Belastungen wurde auch die Pauschale für eine auswärtige Berufsausbildung des erstgeborenen Kindes (Tochter des Bf.) für 12 Monate geltend gemacht.

Einkommensteuerbescheid 2018 vom 30.01.2020

Das Finanzamt kürzte nach Überprüfung der vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2018 die Werbungskosten folgendermaßen:

Als beruflich veranlasste Reisekosten wurden lediglich 773,78 Euro anstelle von 1.451,74 Euro zum Abzug zugelassen. Bei den sonstigen Werbungskosten kam es zu einer Kürzung von 2.714,00 Euro auf 1.646,59 Euro. Im Einkommensteuerbescheid 2018 wurden somit in Summe 2.420,37 Euro an Werbungskosten berücksichtigt.

Im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen wurden Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des erstgeborenen Kindes in der Höhe von 1.320,00 Euro sowie nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Sohnes in der Höhe von 3.725,86 Euro zum Abzug zugelassen. Bei den nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung des Sohnes kam es damit zu einer Kürzung um 1.286,05 Euro.

Der Begründung des Einkommensteuerbescheides im Zusammenhang mit der teilweisen Versagung der Abzugsfähigkeit der Reisekosten (Kilometergeld, Diäten) ist zu entnehmen, dass keine Werbewirksamkeit des Besuches diverser Veranstaltungen in Gemeinden, die nicht im Wirkungskreis des Bf. lägen, zu erkennen gewesen sei und deshalb die Anerkennung der in diesem Zusammenhang angefallenen Kosten versagt werde. Im Zusammenhang mit den sonstigen Werbungskosten wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass Bewirtungsspesen, die im Zuge von Parteiveranstaltungen, Gemeinderatssitzung, an Gemeindemitarbeiter und Vorstandsmitglieder bezahlt worden seien, keine Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darstellten.

Die teilweise Nichtanerkennung der nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung des zweitgeborenen Kindes (Kosten der Sondernahrung) wurde damit begründet, dass jene mit dem Pflegegeld abgegolten seien.

Beschwerde vom 20.03.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018

Die nach Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die teilweise Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Werbungskosten sowie gegen die teilweise Aberkennung außergewöhnlicher Belastungen. Es wird die Aufhebung der genannten Einkommensteuerbescheide sowie die Neufestsetzung der Einkommensteuer für 2018 unter Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 2.753,85 Euro (anstatt 2.420,37 Euro) sowie die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung aufgrund der Behinderung eines Kindes in Höhe von 5.011,91 Euro (anstatt 3.725,86 Euro) beantragt.

Die Beschwerde wird wie folgt begründet:

Grundsätzlich werde angemerkt, dass nach wie vor vom Werbungskostencharakter sämtlicher beantragter Aufwendungen ausgegangen werde. Da jedoch die diesbezügliche (nachträgliche) Beweisführung nicht einfach erscheine, beschränke sich der Bf. im Rahmen dieser Beschwerde auf die Berechnung der Fahrtkosten.

Anlässlich einer Akteneinsicht sei aufgefallen, dass die beruflich veranlassten Fahrten scheinbar irrtümlich um 2 x 794 km gekürzt worden seien. Aus der um diesen Rechenfehler berichtigten Berechnung resultierten gegenüber dem Einkommensteuerbescheid um 333,48 Euro (794 km x 0,42 Euro = 333,48 Euro) höhere Werbungskosten. Es werde daher die Berücksichtigung von insgesamt 2.753,85 Euro statt 2.420,37 Euro beantragt.

Betreffend die Nichtanerkennung der Kosten der Sondennahrung für den schwer behinderten Sohn ***S*** werde in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass diese durch das Pflegegeld abgegolten seien. Bei dieser Sondennahrung handle es sich jedoch nicht um Nahrung, sondern um ein Arzneimittel, wodurch die Abzugsfähigkeit analog zu den Medikamenten gegeben sei. So sei es auch zu erklären, dass seitens der Lieferfirma Nutricia GmbH 20% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sei - eine beispielhafte Rechnung werde beigelegt. Weiters habe der EuGH in der Rechtssache Nutricia NV gegen Staatssecretaris van Financiën (EuGH 30.04.2014, C-267/13) judiziert, dass Sondennahrung als Arzneimittel für die Anwendung der Kombinierten Nomenklatur (KN) für Zollzwecke einzustufen sei.

Es werde daher die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung in der ursprünglich beantragten Höhe von 5.011,91 Euro (anstatt 3.725,86 Euro) beantragt.

Beschwerdevorentscheidung vom 02.11.2020

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Wesentlichen darauf verwiesen, dass Reisekosten steuerlich nur anzuerkennen seien, wenn ihre berufliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werde. Bei den gegenständlich angeführten Veranstaltungen handle es sich um gemischte - teils politische, teils gesellschaftliche - Veranstaltungen, bei denen der politische Teil nicht ausschließlich vorherrsche, sodass infolge des Aufteilungsverbotes die gesamten Aufwendungen der privaten Sphäre hätten zugerechnet werden müssen und eine steuerliche Anerkennung versagt bleibe. Die Kürzung der Fahrtkosten sei daher zu Recht erfolgt.

Hinsichtlich der Sondennahrung werde angemerkt, dass es sich dabei um einen Essensersatz zur adäquaten und ausreichenden Versorgung handle. Diese Produktgruppe sei am freien Markt und ohne Rezept erhältlich. Ausgaben für Spezialnahrung zählten zu den behinderungsbedingten Mehraufwendungen, die mit dem Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen abgegolten

seien und bildeten keine Kosten der Heilbehandlung. Diese Kosten würden durch das Pflegegeld abgegolten. An dieser Beurteilung ändere auch die Einstufung von Sondernahrung als Arzneimittel für die Anwendung der KN für Zollzwecke nichts, die im Übrigen gegenständlich keine Anwendung finde.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 02.12.2020 stellte der Bf. durch die steuerliche Vertretung ohne weiteres Vorbringen gegen die Beschwerdeentscheidung einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht am 10.05.2021 vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG nimmt folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt, welcher sich aus den Verwaltungsakten, den Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren sowie den vorgelegten Unterlagen ergibt, als erwiesen an und legt ihn der Entscheidung zugrunde:

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in der ***Bf1-Adr***. Er ist verheiratet und hat zwei Kinder, eine Tochter und einen Sohn. Im streitgegenständlichen Jahr bezog der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus zwei Dienstverhältnissen. Er ist einerseits beim ***AG1*** und andererseits als ***Funktionär*** bei der ***AG2*** angestellt.

1.1. Werbungskosten:

Im Rahmen seiner Tätigkeit als ***Funktionär*** bei der ***AG2*** macht der Bf. in der Arbeitnehmerveranlagung 2018 Fahrtkosten (Kilometergeld, Diäten) in der Höhe von 1.451,74 Euro sowie sonstige Werbungskosten (Mitgliedsbeitrag ***Partei*** ***X***, Ortsparteiabgabe sowie Repräsentationsaufwendungen) im Ausmaß von 2.714,00 Euro geltend.

Als Basis für die Ermittlung des Kilometergeldes im Jahr 2018 wurden insgesamt 2.992 km an zurückgelegter Fahrtstrecke herangezogen. Darin enthalten waren jedoch auch Reisen im Umfang von 794 km, denen kein beruflicher Zweck zugrunde lag (siehe Beweiswürdigung). Es ist somit für die Berechnung des Kilometergeldes von 2.198 gefahrenen Kilometern auszugehen. Davon wurden im Jahr 2018 1218 km mit einem Beifahrer zurückgelegt.

Im Rahmen der sonstigen Werbungskosten wurden ua Verpflegungskosten von Geschäftsfreunden sowie die Bewirtungen der Gemeindearbeiter und des Gemeindevorstands geltend gemacht. In Bezug auf vereinzelte Konsumationsausgaben ist ein Werbeeffect nicht ersichtlich bzw. fehlt ein Vermerk über den Verwendungszweck (siehe Beweiswürdigung). Nach einer daraus folgenden Kürzung ist von Repräsentationsaufwendungen in Höhe von 899,11 Euro auszugehen. Im Rahmen der sonstigen Werbungskosten können auch die Ortsparteiabgabe und der Mitgliedsbeitrag für die ***Partei*** ***X*** abgezogen werden (814,88 Euro). Daneben können weitere sonstige Werbungskosten (Internet, usw.) im Ausmaß von 382,16 Euro in Abzug gebracht werden.

1.2. Außergewöhnliche Belastung:

Für seinen Sohn bezieht der Bf. die erhöhte Familienbeihilfe sowie Pflegegeld in Höhe von monatlich 1.688,90 Euro. Er machte für 2018 Kosten der Heilbehandlung für seinen Sohn in Höhe von 5.011,91 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend. Darin enthalten sind Kosten im Ausmaß von 1.286,05 Euro für den Kauf von Sondennahrung der Marke NutriniMax MultiFibre Smartpack 500 ML.

2. Beweiswürdigung

2.1. Betreffend Werbungskosten:

Die beruflich zurückgelegten Strecken sowie das darauf entfallende Kilometergeld wurden vom Bf. unter Bezugnahme auf den jeweiligen Zweck der Reise in einem Fahrtenbuch niedergeschrieben. Dem überwiegenden Teil der zurückgelegten Strecken liegt - wie sich aus dem Fahrtenbuch ergibt - ein beruflicher Zweck zugrunde. Bei vereinzelten Reisen hingegen wurde der berufliche Zweck mithilfe des Fahrtenbuchs nicht ausreichend glaubhaft gemacht.

Dies betrifft folgende Reisen:

Aktivität1 in ***Y***, ***Aktivität2*** in ***X***, ***Aktivität3*** in ***Z***, ***Aktivität4*** in ***XY***, ***Aktivität5*** in ***XZ***, ***Aktivität6*** in ***YZ***, ***Aktivität7*** in ***A***, ***Aktivität8*** in ***B***, ***Aktivität9*** in ***C*** sowie ***Aktivität10*** in ***D***. Die genannten Fälle zeichnen sich im Fahrtenbuch durch eine relativ knappe und allgemein gehaltene Zweckbeschreibung ohne spezifischen Hinweis auf eine berufliche Veranlassung aus. Darüber hinaus wurden im Laufe des Beschwerdeverfahrens vom Bf. - mit dem Hinweis, dass die nachträgliche Beweisführung relativ schwer sei - keine weiteren Versuche unternommen, den beruflichen Zweck dieser vereinzelten Reisen aufzuklären.

Des Weiteren hat der Bf. hinsichtlich einzelner Verpflegungsaufwendungen nicht ausreichend nachgewiesen, dass diese der Werbung dienen. Dies betrifft Rechnungen für

Bewertungskosten in ***A***, ***X***, ***E*** und ***F***. Auf den diesbezüglichen Belegen waren keine Vermerke über den Verwendungszweck ersichtlich. Auch ist bei den Repräsentationsaufwendungen bezüglich der Gemeindearbeiter sowie des Gemeindevorstands kein Werbeeffect ersichtlich. Eine Aufklärung durch den Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens über die Verwendungszwecke der einzelnen Aufwendungen bzw. ein Nachweis hinsichtlich des Werbeeffectes unterblieb mit der Begründung, dass eine nachträgliche Beweisführung relativ schwer sei.

2.2. Betreffend Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren und ist auch nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Betreffend Werbungskosten:

Die Einkünfte des Bf. sowohl aus dem Dienstverhältnis mit dem ***AG1*** als auch aus dem Dienstverhältnis als ***Funktionär*** mit der ***AG2*** stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden der Gruppe der außerbetrieblichen Einkünfte zugeordnet. Die steuerpflichtigen Einkünfte ergeben sich folglich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

a) Fahrtkosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung liegen Werbungskosten vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit der außerbetrieblichen Einkunftsart vorliegt (vgl. VwGH 31.01.2001, 99/13/0249, VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031; vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ § 16 Tz 1 f). Bei der Veranlassung handelt es sich um einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit, mit welcher die Einkünfte generiert werden.

Fahrtkosten sind somit vom Werbungskostenbegriff umfasst, wenn eine betriebliche Veranlassung festgestellt werden kann. Der Nachweis der Fahrtkosten hat mithilfe eines Fahrtenbuchs zu erfolgen. Das Fahrtenbuch muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein; und es muss Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck

jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. VwGH 23.05.1990, 86/13/0181). Für einzelne Reisen konnte ein beruflicher Zweck nicht nachgewiesen werden, weil eine klare und zweifelsfreie Zweckangabe im Fahrtenbuch fehlt und weitere Unterlagen, aus denen ein beruflicher Zweck ersichtlich wäre, nicht vorgelegt wurden. Da eine betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen werden konnte, kommt insoweit ein Werbungskostenabzug nicht in Frage. Das Kilometergeld und die Diäten waren somit dementsprechend zu kürzen.

Es gilt jedoch zu berücksichtigen, dass dem Finanzamt bei der Berechnung des Kilometergeldes ein Rechenfehler unterlaufen ist. Die nicht betrieblich veranlassten Fahrten in der Höhe von 794 km wurden nämlich doppelt von den gefahrenen Kilometern abgezogen. Der Einkommensteuerbescheid 2018 war somit aufgrund nachfolgende dargestellter Berechnung in dem vom Bf. beantragten Ausmaß abzuändern:

Gefahrene Kilometer im Jahr 2018	2992
abzgl. nicht betrieblich veranlasste Fahrten	794
Beruflich gefahrene Kilometer	2198
x 0,42 Euro	923,16
Gefahrene Kilometer mit Beifahrer im Jahr 2018	1218
x 0,05 Euro	60,9
Summe Kilometergeld laut Erkenntnis	984,06
Summe Kilometergeld laut Bescheid	650,58
Erhöhung der Werbungskosten (Euro)	333,48

b) Repräsentationsaufwendungen:

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig. Darunter fallen auch Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, es sei denn der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. In solchen Fällen können derartige Bewirtungsausgaben dann zur Hälfte abgezogen werden.

Unter den Begriff der „Repräsentationsaufwendungen“ werden nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen subsumiert, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, die aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (vgl. VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119; sowie Jakom/Peyerl EStG 2021, § 20 Rz 62). Darunter sind

somit sämtliche Aufwendungen zu verstehen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen.

Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird, nicht nur Personen, die als potentielle Kunden ausschließlich des Steuerpflichtigen anzusehen sind (vgl. VwGH 30.04.2003, 98/13/0071), auch Arbeitnehmer eines Geschäftsfreunds fallen darunter, nicht jedoch Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen selbst (vgl. VwGH 31.05.1983, 83/14/0008).

Im hier vorliegenden Fall stellen die vorgelegten Belege Repräsentationsaufwendungen dar, weil jene dazu gedient haben geschäftliche/politische Kontakte aufzunehmen und zu pflegen. Die den Belegen zugrundeliegenden Bewirtungen fanden auch im Zusammenhang mit Geschäftsfreunden statt. Bezüglich der einzelnen Verpflegungsaufwendungen wurde jedoch die Werbewirkung nicht ausreichend nachgewiesen, weil die dazu erforderlichen Vermerke auf den Belegen fehlten. In Bezug auf die Konsumationsausgaben bezüglich des Gemeindevorstandes fehlt es auch an einer entsprechenden Werbewirkung bzw. an einem dementsprechenden Nachweis. Die Kürzung der Repräsentationsaufwendungen auf 899,11 Euro erfolgte somit zu Recht. Die steuerliche Abzugsfähigkeit der gekürzten Repräsentationsaufwendungen ist – wie im Einkommensteuerbescheid 2018 richtig ausgeführt – gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 lediglich im Ausmaß von 50% und somit in Höhe von 449,55 Euro gegeben.

Es waren daher Werbungskosten in folgender Höhe zu berücksichtigen:

Werbungskosten 2018	
Kilomtergeld	€ 984,06
Diäten	€ 123,20
Repräsentationsaufwendungen	€ 449,55
Sonstige Werbungskosten	€ 1.197,04
Werbungskosten gesamt	€ 2.753,85

3.1.2. Betreffend Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung (Sondennahrung):

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein
2. Sie muss zwangsläufig sein
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Gem. § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 darf die außergewöhnliche Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Es handelt sich bei den Mehraufwendungen des Bf., welche sich vor allem aus Sondennahrung, Medikamenten, Schmerzmittel und Physiotherapie für seinen Sohn zusammensetzen, um eine Belastung, welche außergewöhnlich ist, weil sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Entsprechend den vorgelegten Unterlagen ist die Belastung aufgrund der Behinderung des Sohnes auch zwangsläufig erwachsen, weil sich der Bf. ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss in dem vorliegenden Fall gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht überprüft werden, weil der Bf. für seinen Sohn die erhöhte Familienbeihilfe bezieht und aus diesem Grund Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistung übersteigen (§ 34 Abs. 6 TS 3 EStG 1988).

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen wurden § 34 und § 35 EStG 1988 näher konkretisiert. In dem hier vorliegenden Fall ist § 5 iVm. § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen einschlägig.

Gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 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.

Da der Bf. monatlich 1.688,90 Euro an Pflegegeld bezieht, welches den Pauschbetrag bei weitem übersteigt, kann kein Pauschbetrag in Abzug gebracht werden.

Gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen auch Aufwendungen gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß ohne Anrechnung des Pflegegelds zu berücksichtigen.

Strittig ist nun, ob die Aufwendungen für die Sondennahrung als Kosten der Heilbehandlung qualifiziert werden können und somit eine Anrechnung des Pflegegelds auf die Ausgaben für die Sondennahrung unterbleiben kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (vgl. UFS 20.09.2007, RV/1658-W/07; UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06; VwGH 03.08.2004, 99/13/0169; BFG 29.02.2016, RV/5101306/2015). Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten (vgl. UFS 22.04.2009, RV/3782-W/08; UFS 30.06.2010, RV/0746-W/10).

Das Pflegegeld hat den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen (vgl. Art. II § 1 des Bundespflegegeldgesetzes BGBl. Nr 110/1993); es hat nicht die gesetzliche Funktion der Leistung eines Beitrages auch zu den dem Behinderten erwachsenden Kosten einer Heilbehandlung seiner die Behinderung verursachenden Erkrankung. Die Möglichkeit einer zusätzlichen Berücksichtigung der Heilbehandlungskosten der für die Behinderung ursächlichen Erkrankung als außergewöhnliche Belastung neben dem Bezug von Pflegegeld als Beitrag zu den (bloß) pflegebedingten Mehraufwendungen bewirkt nicht eine vom Gesetzgeber unerwünschte „Überförderung“ (vgl. VwGH 03.08.2004, 99/13/0169, VwSlg 7950/F); übersteigt das bezogene Pflegegeld den

Pauschbetrag des § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, ist daher ein Abzug eines „negativen Pauschbetrages“ nicht zulässig (vgl. VwGH 28.06.2006, 2002/13/0134).

Die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts (vgl. VfGH 13.03.2003, B 785/02, VfSlg 16839, und VwGH 03.08.2004, 99/13/0169, VwSlg 7950/F) haben bei der Interpretation der Regelungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, die eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldbezügen ermöglichen, Tatbestandsmerkmalen über deren Bedeutungskern hinaus einen weiten Inhalt beigemessen, wenn Aufwendungen betroffen sind, bei denen es nicht offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die bezogenen pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollen (vgl. *Fuchs* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 35 Tz 20, sowie VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309, VwSlg 8548/F).

Dementsprechend ist auch bei der Hauskrankenpflege zwischen der Krankenbehandlung (Heilbehandlung) und allgemeinen Pflegeleistungen zu unterscheiden, die nicht durch die Notwendigkeit ärztlicher Behandlung bedingt sind (vgl. OGH 22.05.2001, 10 Ob S 315/00x). Auch der EuGH unterscheidet zwischen (häuslichen) Leistungen der Behandlungspflege und Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung (vgl. EuGH 10.09.2002, C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler).

Somit stellen jene Tätigkeiten diplomierten Pflegepersonals, die dem mitverantwortlichen Bereich unter ärztlicher Anordnung nach § 15 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz zuzurechnen sind (medizinische Hauskrankenpflege iSd § 151 ASVG), Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen dar, nicht aber die Grundpflege und die hauswirtschaftliche Versorgung des Kranken.

Keine Heilbehandlung im Sinne von § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen stellen insbesondere jene Leistungen dar, für die vom Bund bzw. den Ländern eine pauschale Abgeltung in Form des Pflegegeldes oder anderer pflegebedingter Geldleistungen erfolgt. Das Bundespflegegeld hat nach § 1 des Bundespflegegeldgesetzes – BPGG, BGBl 1993/10, den Zweck, pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeiten zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Nach der Einstufungsverordnung zum Bundespflegegeldgesetz-EinstV BGBl II 1999/37 zählen zur Betreuung iSd BPGG die notwendigen Verrichtungen anderer Personen, die vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffen und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre. Dies sind insbesondere Verrichtungen beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und der Mobilitätshilfe im

engeren Sinn. Hilfsverrichtungen sind die Herbeischaffung von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, die Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, die Pflege der Leib- und Bettwäsche, die Beheizung des Wohnraumes einschließlich der Herbeischaffung von Heizmaterial und die Mobilitätshilfe im weiteren Sinn. Hierzu sind Richtlinien des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger für einheitliche Anwendung des Bundespflegegeldgesetzes gemäß § 31 Abs. 5 Z 23 ASVG (RPGG 1999), wiederverlautbart unter www.avsv.at, avsv 144/2005, ergangen.

Hingegen gehören zur Heilbehandlung etwa die Verabreichung von Arzneimitteln, Injektionen, Sondenernährung, Dekubitusversorgung, Infusionen, Blutentnahmen, Blasenkathetersetzung, Instillation, Spülung, Darmeinläufe, Magensonden, Blutdruck- und Zuckerspiegelmessen durch diplomiertes Pflegepersonal (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 35, Anm 76).

Der EuGH hält in seinem Urteil vom 30. April 2014, Rs C-267/13, *Nutricia NV* in den Rn 24 und 30 f betreffend die dem Sohn des Bf. verabreichte Sondennahrung Folgendes fest:

„24 Aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte geht hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erzeugnisse als Sondenernährung für die Behandlung von krankheits- oder leidensbedingter Unterernährung verwendet werden und dass sie den Patienten nur unter ärztlicher Aufsicht und auf enteralem Weg verabreicht werden dürfen. Daraus folgt, dass diese Erzeugnisse für die Verwendung im Rahmen der Verhütung oder Behandlung einer Krankheit oder eines Leidens und damit naturgemäß für eine medizinische Verwendung bestimmt sind.

...

30 Weiterhin muss aus den objektiven Eigenschaften der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Erzeugnisse, insbesondere ihrem Einzelverkauf, ihrer Verwendung in einem therapeutischen Umfeld sowie der Tatsache, dass ihr Zweck die unter ärztlicher Aufsicht stehende Verabreichung mittels Magensonde an Patienten zur Verhütung oder Behandlung einer krankheits- oder leidensbedingten Unterernährung ist, geschlossen werden, dass diese Erzeugnisse zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken im Sinne der Tarifposition 3004 hergestellt wurden.

31 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Tarifposition 3004 der KN dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Arzneiware“ im Sinne dieser Position Nahrungsmittelpräparate umfasst, die ausschließlich dazu bestimmt sind, unter ärztlicher Aufsicht enteral (durch eine Magensonde) an Personen verabreicht zu werden, die ärztlich behandelt werden, sofern eine solche Verabreichung im Rahmen der Bekämpfung einer Krankheit oder eines Leidens, von dem Letztere betroffen sind, mit dem Ziel erfolgt, eine Unterernährung dieser Personen zu vermeiden oder zu beseitigen.“

Den obigen Ausführungen entsprechend handelt es sich daher bei der dem Sohn des Bf. verabreichten Sondennahrung (NutriniMax MultiFibre Smartpack 500 ML) um eine Arzneiware, deren Verabreichung zu Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, führt, weshalb auch die

Ausgaben für die Sondennahrung Kosten der Heilbehandlung darstellen, die ohne Anrechnung des bezogenen Pflegegeldes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, in Abzug gebracht werden können.

Der Beschwerde war somit auch in diesem Punkt Folge zu geben. Die zu berücksichtigenden Kosten der Heilbehandlung betragen daher – wie vom Bf. beantragt - 5.011,91 Euro.

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 Verfahren waren die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten sowie von Repräsentationsaufwendungen als Werbungskosten und die Beurteilung von Aufwendungen für Sondennahrung als außergewöhnliche Belastung strittig.

Da die Qualifikation als Werbungskosten vorweg eine Frage der Beweiswürdigung ist, die jeweils bezogen auf das tatsächliche Geschehen im Einzelfall zu lösen war, lag insoweit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Verabreichung von Sondennahrung als Heilbehandlung liegt jedoch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, weshalb insoweit die ordentliche Revision zuzulassen war.

Wien, am 27. Juli 2021