

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***S1***, den Richter ***R1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MGI-Linz Steuer- und Unternehmensberatung GmbH, Humboldtstraße 16, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Jänner 2023 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Jänner 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin *** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2020 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die **Einkommensteuererklärung 2020** brachte der Beschwerdeführer am 22.09.2022 elektronisch ein. In Zusammenhang mit seinem Sohn ***VN***, geb. ***Geb.datum***, beantragte er die Berücksichtigung des halben Familienbonus Plus und gab an, dass die im Jahr 2020 geleisteten Unterhaltszahlungen 5.100,00 € und die monatliche Unterhaltsverpflichtung 700,00 € betragen würden. Die Kosten für die Behinderung des Kindes würde er zu Hälfte tragen, das Kind sei zu 100 % behindert und an unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel seien 8.199,00 € angefallen.

Mit Schreiben vom 03.11.2022 ersuchte das Finanzamt in Zusammenhang mit den zusätzlichen Kosten iHv 8.199,00 € um eine Aufstellung der Aufwendungen, um Vorlage von Belegen ab

einer Summe von 500,00 € und um Zahlungsnachweise. Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass der jährliche Freibetrag nach dem Ausmaß der Behinderung (100 %) bei Bezug der erhöhten Familienbeihilfe und Pflegegeld nicht zustehe. Der pauschale Freibetrag von 262,00 € sei um das erhaltene Pflegegeld zu kürzen und habe somit im Veranlagungsjahr 2020 keine Auswirkung.

Die beschwerdeführende Partei gab dazu bekannt, dass sich der Betrag von 8.199,00 € wie folgt zusammensetzen würde:

Alimente	5.100,00
Sonderbedarf gerichtlich angeordnet	2.500,00
Cranio Sacrale Therapie Behandlung	130,00
Luftreiniger	180,00
Physikalische Therapie	155,30
2 Stück Urinbag	65,17
Städtische Bibliothek Jahreskarte	20,00
DM Pflegeprodukte	31,15
Bipa Pflegeprodukte	9,08
Hofer Feuchttücher	1,99
Apotheke Rezeptgebühr	6,30

Beigelegt wurde ein Umsatznachweis, aus dem ersichtlich ist, dass der Beschwerdeführer am 18.03.2020 und am 02.09.2020 je einen Betrag von 1.250,00 € an seinen Sohn *****VN***** überwiesen hat.

Aus einem weiteren Umsatznachweis geht hervor, dass der Beschwerdeführer an Frau *****Kindesmutter***** von Jänner bis November je 400,00 € und im Dezember 700,00 € überwiesen hat.

Mit **Bescheid vom 09.01.2023** wurde die Einkommensteuer 2020 veranlagt. Unter dem Titel „Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ wurde ein Betrag von 406,78 € berücksichtigt, sowie der Familienbonus Plus iHv 250,08 € und der Unterhaltsabsetzbetrag iHv 350,40 €. Begründend wurde ausgeführt, dass der jährliche Freibetrag nach dem Ausmaß der Behinderung (100 %) bei Bezug von erhöhter Familienbeihilfe und Pflegegeld nicht zustehen

würde. Der pauschale Freibetrag von 262,00 € sei um das erhaltene Pflegegeld zu kürzen und habe im Veranlagungsjahr 2020 keine Auswirkung.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 seien laufende Unterhaltszahlungen an Kinder aus geschiedenen Ehen von der Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 ausgenommen. Somit könnten 7.600,00 € (Unterhaltsleistungen sowie Sonderbedarf) nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen seien mit dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Die Aufwendungen für Cranio-Sacral Anwendungen, Pflegeprodukte und die Jahresgebühr der Bibliothek könnten nicht als außergewöhnliche Kosten anerkannt werden. Die Pflegeprodukte und die Jahresgebühr für die Bibliothek würden Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Die Cranio-Sacral Anwendungen mögen zwar das Krankheitsbild positiv beeinflussen, allerdings handle es sich nicht um eine anerkannte Therapieform und es liege keine ärztliche Verordnung vor.

Im Rahmen der **Beschwerde vom 31.01.2023** wurde ausgeführt, dass sich der Beschwerdeführer gegen die Nichtanerkennung der Unterhaltsleistungen für ein behindertes Kind als außergewöhnliche Belastung verwehre. Mit Vergleich des *****BG***** vom 07.09.2020 sei er verpflichtet worden, an seinen Sohn einen lebenslangen Unterhalt aufgrund einer krankheitsbedingten gänzlichen Arbeits- und Ausbildungsunfähigkeit zu bezahlen. Mit dem Familienbonus und dem Unterhaltsabsetzbetrag sei eine ausreichende steuerliche Entlastung nicht gegeben. Es greife der § 34 Abs. 7 Z 4 EStG: „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 (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.“

Es wurde bekannt gegeben, dass der monatliche Bezug einer pflegebedingten Geldleistung 1.659,30 € betragen und die Berücksichtigung von unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel iHv 10.699,00 € beantragt würde.

Mit Schreiben vom 01.02.2023 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, eine genaue Aufstellung der Kosten iHv 10.699,00 € sowie die entsprechenden Verordnungsscheine vorzulegen und bekanntzugeben, ob Ersätze der Krankenkasse oder einer Krankenzusatzversicherung abgezogen worden seien. Schließlich wurde Folgendes ausgeführt: „Wie auch bereits im Erstbescheid wird darauf hingewiesen, dass sämtliche Unterhaltszahlungen mit dem Familienbonus Plus und dem Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind. Unterhaltsleistungen sind nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Unter diese berücksichtigungsfähigen Zahlungen fallen unter anderem Krankheitskosten. Somit können nur von Ihnen bezahlte Krankheitskosten, die bei Ihrem Sohn eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, auch als solche berücksichtigt werden. Der normale (gesetzlich verpflichtet)

zu leistende Unterhalt stellt beim Unterhaltsberechtigten keine außergewöhnliche Belastung dar.“

Mit Schreiben vom 08.03.2023 legte die beschwerdeführende Partei dar, dass die außergewöhnlichen Belastungen 8.199,00 € ausmachen würden. Bei dem Betrag von 10.699,00 € sei versehentlich der Betrag von 2.500,00 Sonderbedarf doppelt berücksichtigt worden.

Es habe keine Ersätze von Krankenkasse oder Krankenzusatzversicherung gegeben.

Der Beschwerdeführer müsse aufgrund der 100%igen Behinderung seines Sohnes Alimente und Sonderbedarf lebenslang entrichten. Dies sei gerichtlich festgestellt worden. Es handle sich bei den Alimenten und dem Sonderbedarf offensichtlich um keinen „normalen“ Unterhalt. Diese Zahlungen seien aufgrund der krankheitsbedingten gänzlichen Arbeits- und Ausbildungsunfähigkeit festgesetzt worden.

Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen seien die Außergewöhnlichkeit, die Zwangsläufigkeit und die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Außergewöhnlichkeit: Die Kosten in Zusammenhang mit dem Sohn des Beschwerdeführers seien außergewöhnlich, da sie höher seien als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisses erwachsen würden. Es sei kein Regelfall, dass man für seinen knapp 30-jährigen Sohn Alimente und Sonderbedarf leisten und Pflegeprodukte, Behandlungen und Urin-Beutel bezahlen müsse.

Zwangsläufigkeit: Die Kosten würden dem Beschwerdeführer zwangsläufig erwachsen, da er sich aus rechtlichen Gründen nicht entziehen könne – die Alimente und der Sonderbedarf seien gerichtlich festgelegt worden.

Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit: Aufgrund des § 34 (6) TS 3 EStG könnten die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt für Personen angesetzt werden, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt würde. Somit sei auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt.

Es sei zwar nicht möglich, dass belegmäßig nachgewiesen werde, dass die Alimente und der Sonderbedarf direkt zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (schon allein, da die Kommunikation mit der Exfrau schwierig sei, die die Alimente und den Sonderbedarf verwalten würde). Es sei jedoch klar, dass diese Zahlungen einzig wegen der Behinderung und in Folge aufgrund der erhöhten Krankheitskosten des Sohnes festgesetzt und gezahlt worden seien.

Es werde daher die Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastungen iHv 8.199,00 € beantragt, da mit dem Familienbonus und dem Unterhaltsabsetzbetrag keine ausreichende steuerliche Entlastung gegeben sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 18.04.2023** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 31.01.2023 als unbegründet ab: „Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind laufende Unterhaltszahlungen an Kinder aus geschiedenen Ehen von der Berücksichtigung nach § 34

EStG 1988 ausgenommen. Anderes gilt, wenn der geltend gemachte Betrag für Aufwendungen getätigt worden ist, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dies ist insbesondere der Fall, wenn diese Zahlungen zur Deckung von Krankheitskosten dienen. Bei den beantragten Aufwendungen von € 7.600,00 (Unterhaltungsleistung sowie Sonderbedarf) handelt es sich ausschließlich um Unterhaltskosten. Andere Nachweise wurden trotz Aufforderung nicht erbracht. Da den Steuerpflichtigen die zweifelsfreie Behauptungs- und Beweislast trifft und diese somit nicht erbracht wurde, können die beantragten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden. Die Aufwendungen für Cranio-Sacral Anwendungen, Pflegeprodukte und die Jahresgebühr der Bibliothek konnten, trotz Aufforderung von Nachweisen im Bescheid- und im Beschwerdeverfahren, nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.“

Im **Vorlageantrag vom 04.05.2023** wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Finanzamt legte die Beschwerdesache mit **Vorlagebericht vom 01.06.2023** dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schreiben vom 07.12.2023 gab das Finanzamt zusammenfassend bekannt, dass der Beschwerdeführer Kindesvater und Unterhaltsleister von *****NN*** ***VN*****, geb. *****Geb.datum*****, sei. Der Beschwerdeführer habe nur den halben Familienbonus für den Sohn *****VN***** beantragt, könnte aber 2020 den ganzen bekommen, weil die Kindesmutter keinen Familienbonus beantragt habe.

Laut Lohnzettel der PVA betrage das Pflegegeld 2020 19.911,60 €.

Laut Abfrage in den elektronischen Familienbeihilfensystemen DB7 und FABIAN beziehe die Kindesmutter für den Sohn *****VN***** seit dessen Geburt erhöhe Familienbeihilfe (100 % Behinderung und dauernde Erwerbsunfähigkeit).

Mit Schreiben vom 20.12.2023 wurde dem Beschwerdeführer folgendes Schreiben der Berichterstatteerin übermittelt:

„Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen insoweit als außergewöhnliche Belastung abziehbar, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Die diesbezügliche Behauptungs- und Beweislast liegt bei Ihnen.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Sie werden daher ersucht, bis 15. Jänner 2024 im Rahmen Ihrer Behauptungs- und Beweispflicht detailliert nachzuweisen (Vorlage von Verschreibungen und Zahlungsbelegen), für welche medizinischen Behandlungen der Betrag von 8.199,00 € verwendet wurde. Insbesondere gilt dies für den Betrag von 2.500,00 € („Sonderbedarf 2020 gerichtlich angeordnet“).“

Mit Schreiben vom 15.01.2024 gab die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers bekannt, dass man hoffe, die Unterlagen noch rechtzeitig vor der mündlichen Verhandlung zu übermitteln. Allerdings sollte auch ohne Nachweis klar erkennbar sein, dass es sich hierbei um außergewöhnliche Belastungen handle. Grund für die Festsetzung der Unterhaltszahlungen und des Sonderbedarfs sei die 100%ige Behinderung des Sohnes des Beschwerdeführers und die damit zusammenhängenden Mehrkosten bei der Kindesmutter. Diese Behinderung führe bei der Kindesmutter (und das sei wohl auch ohne Nachweis offensichtlich) zu Aufwendungen in Zusammenhang mit Krankheitskosten, Pflegekosten, Heilbehandlungen und Behindertenhilfsmitteln, die aufgrund des Grades der Behinderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die 7.600,00 € übersteigen würden.

Ob genau diese an die Kindesmutter geleisteten Zahlungen iHv 7.600,00 € dann tatsächlich für die genannten Aufwendungen genutzt wurden oder nicht, sei ohnehin nur schwer nachweisbar – Geld habe ja bekanntermaßen kein „Mascherl“.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 18.01.2024** beantragte die beschwerdeführende Partei die Beischaffung der Akten des ***BG1*** ***123*** und ***124***. Darüber hinaus wurde eine dreiseitige Abhandlung in Zusammenhang mit dem Familienbonus und volljährigen Kindern vorgelegt. Es wird die Meinung vertreten, dass durch den Familienbonus Plus Unterhaltszahlungen nur unzureichend berücksichtigen würden. Der Verfassungsgerichtshof habe mit den Erkenntnissen aus den Jahren 2001 und 2002 eine klare Aussage getroffen, inwieweit der Unterhaltspflichtige von der Steuer vom bezahlten Unterhalt zu befreien sei und habe den „abgesenkten Grenzsteuersatz“ vorgegeben. Vor allem bei Kindern über 18 Jahren würden die Vorgaben des Verfassungsgerichtshofes mit einem Familienbonus Plus von 500,00 € verfassungswidrig missachtet. Im Vergleich zur Regelung bis 31.12.2008 betrage die Verbesserung 100,00 € jährlich (Grenzsteuersatz 50 %). Es folgt eine Darlegung der nunmehrigen Judikatur, nach der die beschwerdeführende Partei zum Schluss kommt, dass es für Unterhaltspflichtige neuerlich nur den Weg gäbe, im Zuge des Jahresausgleiches (der Einkommensteuererklärung) den Verfassungsgerichtshof anzurufen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist leiblicher Vater des am ***Geb.datum*** geborenen ***VN*** ***NN***. ***VN*** ***NN*** ist zu 100 % behindert und dauernd erwerbsunfähig. Er lebt im Haushalt der leiblichen vom Beschwerdeführer getrennt lebenden Mutter

Kindesmutter.

Im Jahr 2020 bezog ***VN*** ***NN*** von der Pensionsversicherungsanstalt Pflegegeld iHv 19.911,60 €.

Im Jahr 2020 leistete der Beschwerdeführer Alimente iHv 5.100,00 € und einen jährlichen Sonderbedarf iHv 2.500,00 €. In Zusammenhang mit dem Sonderbedarf wurde im Protokoll, aufgenommen vor dem ***BG*** an 02.04.2008, festgehalten, dass der Beschwerdeführer verpflichtet ist, *„ab 1.1.2009 einen jährlichen Sonderbedarf von € 2.500,--, zahlbar in 2 Raten zu je € 1.250,-- bis 28. Februar und 30. September eines jeden Jahres zu leisten.“*

Darüber hinaus wurden keine Zahlungen nachgewiesen. Auch die Art der Verwendung der Alimente bzw. des Sonderbedarfs wurde nicht nachgewiesen.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages, des halben Familienbonus Plus sowie außergewöhnliche Belastungen iHv 8.199,00 €. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der Antrag insofern geändert, als der ganze Familienbonus Plus beantragt wurde. Für das Jahr 2020 bezog die leibliche Mutter die erhöhte Familienbeihilfe für ***VN*** und beantragte keinen Familienbonus Plus.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Parteivorbringen, den vorgelegten Unterlagen und den vom Finanzamt vorgelegten Ausdrucken aus den elektronischen Familienbeihilfensystemen DB7 und FABIAN.

Die Entrichtung der Alimente bzw. des Sonderbedarfs wurde anhand der entsprechenden Umsatznachweise zweifelsfrei nachgewiesen.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines jährlichen Sonderbedarfs iHv 2.500,00 € ergibt sich aus dem Protokoll des ***BG*** vom 02.04.2008.

Der Beschwerdeführer wurde wiederholt (Schreiben vom 03.11.2022, 01.02.2023, 20.12.2023) aufgefordert, die Aufwendungen in Zusammenhang mit den außergewöhnlichen Belastungen belegmäßig nachzuweisen und Verordnungsscheine vorzulegen. Er wurde auf seine Behauptungs- und Beweispflicht hingewiesen (BVE vom 18.04.2023).

Ein belegmäßiger Nachweis der Aufwendungen war dem Beschwerdeführer nicht möglich (vgl. Schreiben vom 08.03.2023).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist gegenständlich die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für ein behindertes Kind als außergewöhnliche Belastung.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 steht der Unterhaltsabsetzbetrag iHv monatlich 29,20 € zu, wenn das Kind nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe für das Kind gewährt wird.

VN lebt nicht im Haushalt des Beschwerdeführers, die (erhöhte) Familienbeihilfe bezieht seine leibliche Mutter, die ebenfalls nicht im Haushalt des Beschwerdeführers lebt. Der Beschwerdeführer ist für ***VN*** zur Zahlung von Unterhaltsleistungen verpflichtet und hat deren Entrichtung nachgewiesen.

Der Unterhaltsabsetzbetrag iHv 350,40 € steht für das Jahr 2020 daher zu.

Gemäß § 33 Abs 3a EStG 1988 steht für das Veranlagungsjahr 2020 für ein Kind, für das Familienbeihilfe nach dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967 gewährt wird und das sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufhält, und das 18. Lebensjahr vollendet hat, auf Antrag ein Familienbonus Plus iHv 41,68 € pro Monat zu.

Im Einleitungssatz des § 33 Abs. 3a EStG 1988 wird normiert, dass der Familienbonus Plus nur "auf Antrag" zusteht. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 hat der Beschwerdeführer den halben Familienbonus plus beantragt, den das Finanzamt auch iHv 250,08 € gewährt hat, da für ***VN*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Familienbeihilfe gewährt wurde und er bereits das 18. Lebensjahr vollendet hatte. Da die leibliche Mutter von ***VN*** (Familienbeihilfenberechtigte) den (halben) Familienbonus plus für das Jahr 2020 nicht beantragt hat, änderte der Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung seinen Antrag insofern, als er die Berücksichtigung des gesamten Familienbonus Plus begehrte. Da ihm der Unterhaltsabsetzbetrag für 12 Monate zusteht und die Familienbeihilfenberechtigte den Familienbonus Plus nicht beantragte, sind die Voraussetzungen für die Gewährung des Familienbonus Plus iHv 500,16 € gemäß § 33 Abs. 3a EStG 1988 gegeben.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 lautet:

Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.
(Anm.: Z 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)
4. 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 (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen insoweit abziehbar, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/0053).

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 34 EStG idF BGBl. 400/1988 wird zu der in § 34 Abs. 7 EStG enthaltenden Einschränkung, wonach Unterhaltsleistungen nur insoweit absetzbar sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, ausgeführt, dass Aufwendungen, die zB durch Krankheit oder Behinderung von Kindern erwachsen, weiterhin abzugsfähig bleiben, weil in diesen Fällen beim Unterhaltsberechtigten selbst – würde er die Kosten tragen – die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vorlägen. Gesetzliche Unterhaltsleistungen kommen grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen in Betracht, weil es sich um Belastungen handelt, denen sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann. § 34 Abs. 7 EStG 1988 schließt allerdings Unterhaltsleistungen im Wesentlichen als außergewöhnliche Belastung aus. Nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 beim Verpflichteten abzugsfähig. (vgl. BFG 11.05.2017, RV/2100125/2015)

Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 31.3.2017, Ra 2016/13/0053 ausführt, kommt es für die Frage, ob Unterhaltszahlungen ganz oder teilweise als außergewöhnliche Belastung berücksichtigbar sind, darauf an, ob die Zahlungen der Bestreitung von Aufwendungen dienen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (VwGH vom 24.4.2014, 2011/15/0180). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn diese Zahlungen zur Deckung etwa von Krankheitskosten (vgl. VwGH 28.5.1998, 94/15/0028; 31.1.2002, 96/15/0261) oder Kosten der Behinderung eines Kindes (VwGH 31.1.2002, 96/15/0261) dienen, welche "anders als Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastungen" unterliegen (s Rz 23 des erwähnten VwGH-Erk vom 31.3.2017).

Wörtlich hält der Verwaltungsgerichtshof fest: "Aufwendungen, die aus der Krankheit oder Behinderung eines Kindes erwachsen, unterliegen (auch als "Mehraufwendungen" iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988, daher ohne Abzug eines Selbstbehalts) anders als Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 31. Jänner 2002)."

Nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, mwN) hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind (zB VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191). Den Steuerpflichtigen trifft sohin die Behauptungs- und Beweislast über das Bestehen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH 19.11.1998, 95/15/0071).

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung bzw. der Erkrankung einer unterhaltsberechtigten Person aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG), dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Der VwGH erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet. Für Krankheitskosten fordert der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den oa. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich jedoch nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Die Formulierung im Protokoll des ***BG*** (***123***), wonach der Beschwerdeführer einen jährlichen Sonderbedarf iHv 2.500,00 € zu leisten hat, lässt keine Beurteilung zu, wofür dieser Betrag genau geleistet wird und schon gar nicht, wofür er im Detail verwendet wurde.

Im Beschwerdefall ließ die Aktenlage einen Schluss dahingehend, dass die Unterhaltsleistungen zur Gänze und ausschließlich der Deckung von begünstigten behinderungsbedingten Aufwendungen dienten, nicht zu, weshalb dem Beschwerdeführer mehrmals (zuletzt mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 20.12.2023) Gelegenheit eingeräumt wurde, darzutun und zu belegen, ob und in welchem Umfang für die von ihm geleisteten Unterhaltszahlungen die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG gegeben sind.

Wie das Finanzamt sieht auch der Senat den Nachweis der Zwangsläufigkeit der medizinischen Maßnahmen nur hinsichtlich Ionisator für Asthmatiker, Physikalischer Therapie, Urin Bag und Rezeptgebühr als erbracht, sodass nur der Betrag von 406,78 € Berücksichtigung finden konnte.

Aufwendungen für Pflegeprodukte, Feuchttücher und für die Jahreskarte der städtischen Bibliothek sind jedenfalls den Kosten der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen.

Die Cranio-Sacral-Therapie wird in Wikipedia, <https://de.wikipedia.org/wiki/Cranio-Sakral-Therapie>, 26.10.2023, wie folgt beschrieben: „Die Cranio-Sacral-Therapie (vom Lateinischen *cranium*: Schädel; *sacral*: das Kreuzbein (*os sacrum*) betreffend: „Schädel-Kreuzbein-Therapie“, auch *Kraniosakraltherapie*) ist eine alternativmedizinische Behandlungsform, die sich aus der Osteopathie entwickelt hat. Es ist ein manuelles Verfahren, bei dem Handgriffe vorwiegend im Bereich des Schädels, des Nackens, des Zungenbeins, des Thorax, der Wirbelsäule, des Kreuzbeins, des Zwerchfells, des Beckens und der Füße ausgeführt werden. Es gibt nur wenige Studien zur Cranio-Sacral-Therapie. Wissenschaftlich ist keine Wirksamkeit belegt. Die Cranio-Sacral-Therapie ist auch innerhalb der Osteopathie stark umstritten.“

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann diesfalls die grundsätzliche Regelung für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

Aufwendungen für Maßnahmen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin ist die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht von vorne herein bzw. in jedem Fall abzusprechen. Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird. Ein derartiger Nachweis wurde vom Beschwerdeführer nicht erbracht.

Da der notwendige Nachweis, dass die Unterhaltsleistungen beim Sohn als Empfänger zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die bei ihm selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (Krankheitskosten), nur für Aufwendungen iHv 406,78 € erbracht wurde, kann auch nur dieser Betrag steuerliche Berücksichtigung im Rahmen des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 finden.

Zu dem von der beschwerdeführenden Partei gestellten Beweisantrag auf Beischaffung der Akten des ***BG1*** ***123*** und ***124*** wird auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach Beweisanträgen grundsätzlich zu entsprechen ist, wenn die Aufnahme des darin begehrten Beweises im Interesse der Wahrheitsfindung notwendig erscheint. Beweisanträge dürfen dann abgelehnt werden, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden, es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel an sich nicht geeignet ist, über den Gegenstand der Beweisaufnahme einen Beweis zu liefern und damit zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. Es obliegt regelmäßig der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichtes, ob eine beantragte Beweisaufnahme notwendig ist (vgl. VwGH 20.04.2016, Ra 2016/17/0066, VwGH 15.09.2021, Ra 2021/17/0092).

Die beantragte Beweisaufnahme war im vorliegenden Fall nicht erforderlich, da das Bundesfinanzgericht die Höhe der Unterhaltszahlungen und Sonderleistungen sowie deren Bezahlung durch den Beschwerdeführer ohnehin als erwiesen angenommen hat. Darüber hinaus enthielt der Beweisantrag keine ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll. Es wurde nicht dargelegt, ob und in welcher Weise die Einsichtnahme in die pflegschaftsrechtlichen Akten Aufschluss darüber geben kann, dass der Beschwerdeführer für seinen Sohn

VN Ausgaben getätigt hat, die bei seinem Sohn selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des Beweisantrages insofern ein Fehler unterlaufen ist, als die Beischaffung des Aktes des ***BG1*** mit der Zahl ***123*** begehrt wird. Offensichtlich ist der Akt des ***BG*** gemeint. Das Protokoll vom 02.04.2008 aus diesem Akt liegt dem Bundesfinanzgericht vor.

Zur eingewendeten Verfassungswidrigkeit des § 33 Abs. 3a EStG (Familienbonus Plus) ist zu sagen, dass die gesamte staatliche Verwaltung gemäß Art. 18 B-VG nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. So lange eine Bestimmung im Rechtsbestand angehört, ist sie jedenfalls anzuwenden.

Einen Antrag auf Aufhebung der § 33 Abs. 3a, § 33 Abs. 4 Z 3 und § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 sowie auf Aufhebung der Wortfolge „den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a“ des § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 24.09.2022, G 347/2021, zurückgewiesen und unter anderem ausgeführt, dass in dem dort gegenständlichen Fall eine Kürzung des Unterhaltes nicht (mehr) vorzunehmen sei, *„weil auf Grund des neu eingeführten Familienbonus Plus die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Entlastung der Unterhaltsleistung nunmehr unmittelbar im Weg der steuergesetzlichen Vorschriften durch den Familienbonus Plus und den Unterhaltsabsetzbetrag herbeigeführt werde.“* Daraus ist erkennbar, dass der Verfassungsgerichtshof die Regelungen in Zusammenhang mit dem § 33 Abs. 3a EStG 1988 wohl nicht als verfassungswidrig einstuft.

Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem Bundesfinanzgericht zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten. Der Weg zum Verfassungsgerichtshof steht dem Beschwerdeführer offen.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Die ordentliche Revision war nicht zuzulassen, da die gegenständliche Entscheidung im Einklang mit der ständigen und einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Jänner 2024