

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 Finanzamtes Österreich 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Verfahren zu RV/7101093/2021:

Der Beschwerdeführer machte in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 neben Werbungskosten den Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter und verschiedene Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung seines Sohnes, für den er die erhöhte Familienbeihilfe und Pflegegeld bezog, als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Das Finanzamt kürzte im **Einkommensteuerbescheid 2018** vom 30.01.2020 die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Werbungskosten, indem es an beruflich veranlassten Reisekosten lediglich 773,78 Euro anstelle von 1.451,74 Euro zum Abzug zuließ und die

sonstigen Werbungskosten von 2.714,00 Euro auf 1.646,59 Euro kürzte. Es 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 Sondennahrung) wurde damit begründet, dass jene mit dem Pflegegeld abgegolten seien.

In der dagegen fristgerecht erhobenen **Beschwerde** wandte sich der Beschwerdeführer zunächst gegen die Kürzung der geltend gemachten Werbungskosten, wobei er sein Begehren dahin einschränkte, dass der bei der Berechnung der Fahrtkosten aufgetretene Rechenfehler berichtigt werden solle. Er beantrage daher die Berücksichtigung von Fahrtkosten in Höhe von insgesamt 2.753,85 Euro statt 2.420,37 Euro.

Hinsichtlich der - näher bezeichneten - Sondennahrung handle es sich nicht um Nahrung, sondern um ein Arzneimittel, wodurch die Abzugsfähigkeit analog zu Medikamenten gegeben sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet ab und führte begründend aus, dass die nicht berücksichtigten Reisekosten infolge des Aufteilungsverbotes der privaten Sphäre des Beschwerdeführers hätten zugerechnet werden müssen und die Kürzung zu Recht erfolgt sei.

Die vom Beschwerdeführer verwendete Sondennahrung sei ein Essensersatz zur adäquaten und ausreichenden Versorgung; diese Produktgruppe sei am freien Markt und ohne Rezept erhältlich. Derartige Ausgaben für Spezialnahrung seien keine Kosten der Heilbehandlung, sondern behinderungsbedingte Mehraufwendungen und als solche mit dem Pauschbetrag

gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, bzw. mit dem Pflegegeld abgegolten.

Der Beschwerdeführer stellte einen **Vorlageantrag**.

Mit **Erkenntnis vom 27. Juli 2021** gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid 2018 dahingehend ab, dass es einerseits die Werbungskosten des Beschwerdeführers in der von ihm in der Beschwerde beantragten Höhe und andererseits die Kosten der Sondennahrung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigte. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

Dazu führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, bei den Mehraufwendungen des Beschwerdeführers - unter anderem jenen für Sondennahrung - handle es sich um eine Belastung, welche außergewöhnlich sei, weil sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwachsen würde. Die Belastung sei aufgrund der Behinderung des Sohnes zwangsläufig erwachsen, weil sich der Beschwerdeführer ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müsse aufgrund des Bezuges der erhöhten Familienbeihilfe nicht überprüft werden.

Das Bundesfinanzgericht kam nach Abwägung der gesetzlichen Bestimmungen unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 30. April 2014, C-267/13, Nutricia NV, zu der Ansicht, bei der dem Sohn des Beschwerdeführers verabreichten Sondennahrung handle es sich um eine Arzneiware. Da die Verabreichung zu Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der genannten Verordnung führe, würden auch die Ausgaben für die Sondennahrung selbst Kosten der Heilbehandlung darstellen, die ohne Anrechnung des bezogenen Pflegegeldes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 5 Abs. 3 der genannten Verordnung in Abzug gebracht werden könnten. Dabei ging das Bundesfinanzgericht – ohne dies schriftlich darzulegen – davon aus, dass die Verabreichung von Sondennahrung aufgrund einer ärztlichen Anordnung erfolgt sein müsse, weil ja bereits die Setzung einer Sonde zu Verabreichung der Sondennahrung nur aufgrund einer ärztlichen Verordnung erfolgen könne.

Die Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Verabreichung von Sondennahrung als Heilbehandlung keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliege.

2. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. September 2023, Ro 2021/13/0025:

Das Finanzamt brachte in der gegen das Erkenntnis der Bundesfinanzgerichtes erhobenen Amtsrevision zur Zulässigkeit der Revision vor, das angefochtene Erkenntnis weiche von der

ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach ab. Nach dieser Rechtsprechung sei Voraussetzung für die Anerkennung der getätigten Aufwendungen eine konkrete ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergebe.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 20. September 2023, Ro 2021/13/0025, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit der Begründung auf, wenn das Bundesfinanzgericht bereits aufgrund der Einstufung der dem Sohn des Beschwerdeführers verabreichten Sondennahrung als Arzneimittel und somit ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen das Vorliegen von Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung bejaht habe, sei es von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abgewichen.

Abschließend wies der Verwaltungsgerichtshof noch in Rz 26 seines Erkenntnisses darauf hin, dass auch krankheitsbedingte Mehraufwendungen, die nicht unmittelbar der Behandlung bzw. Linderung der betreffenden - im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehenden - Krankheit als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung angesehen werden könnten, sofern über die Zwangsläufigkeit dieser Mehraufwendungen ein ärztliches Zeugnis oder Gutachten vorliege (Verweis auf VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0023, zur Zwangsläufigkeit von Mehrkosten für Nahrungsmittel bei Essstörungen).

3. Fortgesetztes Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Das Bundesfinanzgericht übermittelte mit **Beschluss vom 18. Oktober 2023** der belangten Behörde die Revisionsbeantwortung des Beschwerdeführers samt den gleichzeitig übermittelten Unterlagen mit dem Auftrag, dazu Stellung zu nehmen, ob sie im Hinblick auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.09.2023, Ro 2021/13/0025, Rz 26, nunmehr auch davon ausgehe, dass die Kosten der Sondenernährung als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 430/2010, angesehen werden können.

Begründend führte das Bundesfinanzgericht aus, da im Rahmen der Revision sowohl eine ärztliche Verordnung anlässlich der Setzung der Sonde als auch ein Attest über den Zustand des Sohnes des Beschwerdeführers im Jahr 2021 vorgelegt worden sei, aus denen sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Zwangsläufigkeit der gesetzten ärztlichen Maßnahmen ergebe, seien diese Unterlagen der belangten Behörde zur Kenntnis zu bringen und die belangte Behörde zu einer Stellungnahme aufzufordern.

Die belangte Behörde gab mit **Schreiben vom 14. Dezember 2023** bekannt, dass sie nach Würdigung der übermittelten Unterlagen und der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters

des Beschwerdeführers vom 28.11.2023 (die als Beilage übermittelt wurde) ebenfalls die Rechtsansicht vertrete, dass die Kosten der Sondennahrung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 zu würdigen seien (insbesondere im Hinblick auf Rz 24 der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs).

In der als Beilage übermittelten **Stellungnahme vom 28. November 2023** gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, dass dessen Sohn *****S***** seit 2008 ausschließlich über Sondennahrung ernährt werden müsse (Verweis auf die Bestätigung des Hausarztes Dr. *****A*****). Die Bestellung der Sondennahrung bzw. die Beantragung der Kostentragung durch die BGKK (nunmehr ÖGK) erfolge über den Hausarzt Dr. *****A*****. Die Lieferung der Sondennahrung durch den österreichischen Vertrieb des Herstellers Nutricia GmbH, Wien. Bis ins Jahr 2019 sei von der BGKK mehrfach lediglich ein Teil der Kosten für die erforderliche Sondennahrung ersetzt und die Lieferung durch die Nutricia GmbH demzufolge auch gekürzt worden. Sofern die Lieferung nicht den gesamten Bedarf umfasste, sei nach telefonischer Urgenz von der Nutricia GmbH die Differenzmenge geliefert und direkt an *****S*** ***B***** verrechnet bzw. in der Folge von seinem Vater (dem Beschwerdeführer) bezahlt worden (die Rechnungen der Nutricia GmbH lägen bereits vor). Seit der Zusammenlegung der Gebietskrankenkassen zur ÖGK, somit seit 2020 sei der gesamte Bedarf an Sondennahrung von der ÖGK direkt getragen worden und somit keine Verrechnung durch die Nutricia GmbH an *****S***** (bzw. *****Bf1*****) erfolgt. Es sei versucht worden, von der ÖGK eine diesbezügliche Bestätigung zu erhalten, leider sei dieser Versuch nicht erfolgreich gewesen. Sollte eine solche Bestätigung erforderlich sein, werde um eine schriftliche Aufforderung ersucht, um dem Wunsch bei der ÖGK Nachdruck zu verleihen. Betrachte man jedoch die Menge an Sondennahrung, welche vom Beschwerdeführer finanziell zu tragen gewesen sei, könne leicht daraus geschlossen werden, dass diese nicht den gesamten Jahresbedarf seines Sohnes *****S***** darstellen könne. Eine teilweise Kostentragung durch die BGKK lasse sich bereits hieraus eindeutig ableiten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Da die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 27. Juli 2021, RV/7101093/2021, betreffend die zu gewährenden Werbungskosten in der Amtsrevision nicht bekämpft wurden, wird in diesem Zusammenhang auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

Strittig sind im fortgesetzten Verfahren ausschließlich die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten der dem Sohn des Beschwerdeführers verabreichten Sondennahrung.

Dazu wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Beschwerdeführer bezieht für seinen Sohn ***S*** 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 Belastung geltend. Darin enthalten sind Kosten im Ausmaß von 1.286,05 Euro für den Kauf von Sondennahrung der Marke NutriniMax MultiFibre Smartpack 500 ML.

Der Sohn des Beschwerdeführers ***S*** leidet an progressiver Muskelatrophie, er kann daher seit 2008 nichts mehr schlucken und muss deshalb ausschließlich über eine PUG-Sonde mit Sondennahrung ernährt werden. Diese wurde ihm aufgrund einer ärztlichen Verordnung am 7. Juli 2008 im Landeskrankenhaus - Universitätsklinikum Graz Universitätsklinik für Kinder- und Jugendheilkunde gesetzt.

Die Bestellung der Sondennahrung bzw. die Beantragung der Kostentragung durch die BGKK erfolgte im Streitjahr über den Hausarzt Dr. ***A***, die Lieferung durch den österreichischen Vertrieb des Herstellers Nutricia GmbH Wien. Von der BGKK wurde im Streitjahr lediglich ein Teil der Kosten für die erforderliche Sondennahrung ersetzt, weshalb die Lieferung durch die Nutricia GmbH demzufolge gekürzt wurde. Wenn die Lieferung nicht den gesamten Bedarf umfasste, musste die Differenzmenge telefonisch urgirt werden. In diesem Fall erfolgte die Verrechnung direkt mit dem Sohn des Beschwerdeführers und musste von seinem Vater (dem Beschwerdeführer) bezahlt werden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stellt das Ergebnis der von der belangten Behörde durchgeführten Ermittlungen dar und ist auch nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 34 Abs. 6 Teilstrich 4 EStG 1988 (idF vor dem StRefG 2020, BGBl I Nr. 103/2019), können 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, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 430/2010 (in Folge: Verordnung) sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten 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. Gemäß Abs. 3 dieser Bestimmung sind zusätzlich zu diesem (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag u.a. auch Aufwendungen gemäß § 4 der Verordnung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für - beispielhaft aufgezählte - Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (zur Systematik der Verordnung vgl. etwa VwGH 02.02.2010, 2009/15/0026).

Nach diesen Bestimmungen können die geltend gemachten Aufwendungen für die dem Sohn des Mitbeteiligten verabreichte Sondennahrung nur dann neben dem bezogenen Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn sie als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung anzusehen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen darunter einerseits Kosten der Heilbehandlung der die Behinderung verursachenden Erkrankung (vgl. VwGH 03.08.2004, 99/13/0169; 28.6.2006, 2002/13/0134), andererseits Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung (vgl. VwGH 23.01.2019, Ro 2016/13/0010). Es muss sich damit um Kosten im Zusammenhang mit der Behandlung von Krankheiten, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, handeln (vgl. VwGH 28.06.2023, Ra 2023/13/0016, mwN).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl. VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057, mwN). Dies gilt ebenso für die Frage ob eine in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehende Krankheit vorliegt. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl. etwa VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062, mwN). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 27.09.2021, Ra 2020/15/0066, mwN). Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0159, mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof legte in seinem Erkenntnis vom 20. September 2023, Ro 2021/13/0025, dar, dass auch krankheitsbedingte Mehraufwendungen, die nicht unmittelbar der Behandlung bzw. Linderung der betreffenden - im ursächlichen

Zusammenhang mit der Behinderung stehenden - Krankheit als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung angesehen werden können, sofern über die Zwangsläufigkeit dieser Mehraufwendungen ein ärztliches Zeugnis oder Gutachten vorliegt (vgl. auch VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0023, zur Zwangsläufigkeit von Mehrkosten für Nahrungsmittel bei Essstörungen).

Da mittlerweile keine Zweifel mehr daran bestehen, dass sowohl das Setzen der Sonde als auch die Verabreichung der Sondennahrung ausschließlich auf ärztliche Anordnung erfolgten, die Kosten der Sondennahrung teilweise auch von der Krankenkasse getragen wurde und in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes des Beschwerdeführers stehen, war von der Zwangsläufigkeit der angeführten Kosten auszugehen. Dementsprechend lag auch im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes 20. September 2023, Ro 2021/13/0025, eine Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung vor, weshalb die angeführten Kosten nicht mit dem Pflegegeld zu verrechnen waren.

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.

Da das gegenständliche Erkenntnis in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 20. September 2023, Ro 2021/13/0025, getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Dezember 2023