

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin[...] in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. April 2022

betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020

Steuernummer [...] zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO stattgegeben:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert entsprechend der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts Österreich vom 8. August 2022.

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 vor der belangten Behörde

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) hat am 15. November 2021 für sich und ihre beiden Kinder eine Tochter und ein 100 % behinderter Sohn, für den sie Pflegegeld erhält, die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt.

Für ihre Tochter hat sie außergewöhnliche Belastungen für ein nicht behindertes Kind in Höhe von 240 € und für ihren behinderten Sohn außergewöhnliche Belastungen (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) in Höhe von 2.873 € geltend gemacht.

Für sich selbst machte sie Sonderausgaben und Werbungskosten geltend.

Der Einkommensteuerbescheid zur Arbeitnehmerveranlagung erging am 25. April 2022 und berücksichtigte außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 3.568,80 € bei einem Selbstbehalt in gleicher Höhe.

Die außergewöhnlichen Belastungen für den behinderten Sohn wurden ohne Selbstbehalt in Höhe von 1.898,29 € von den Einkünften abgezogen und ergaben ein Einkommen von 44.502,77 €:

Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988).....	- 3.568,80 €
Selbstbehalt	3.568,80 €
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der	
EStG Einkommensteuergesetz / BAO Bundesabgabenordnung	
Einkommensteuer Bundesministerium für Finanzen	
Seite 1 von 4	

Finanzamt Österreich 1000 Wien, Postfach 260 Tel: +43 50 233-233	25. April 2022 Steuernummer
FinanzOnline , unser Service für Sie	
Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 1.898,29 €
Einkommen	44.502,77 €

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

„Aufwendungen für den Zahnarzt können nur als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen können wir nur zu einem Viertel berücksichtigen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter. Dafür verwenden wir die oben angeführte Formel.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.711,57 Euro.“

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf am 15. Mai 2022 Beschwerde und begehrte darin die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für ein behindertes Kind im Jahr 2020

ohne Abzug eines Selbstbehaltes sowie die Kosten der Heilbehandlung für ein behindertes Kind ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Die Bf führte aus, sie habe als Kosten der Heilbehandlung die Kosten für die Kieferregulierung ihres Sohnes unter Abzug des von der ÖGK übernommenen Kostenanteils geltend gemacht – und verwies dazu auf eine Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 vom 24. April 2020, die mit übermittelt wurde – ebenso die Privathonorare seiner langjährigen Kinderärztin, die 2020 ihre Kassenordination in eine Wahlarztordination geändert hätte und die Kosten für die Physiotherapie von 540 €. Außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 419,85 € (Fahrkosten) laut Beilage wären ebenfalls geltend gemacht worden. Begründet wurde die Beschwerde damit, dass die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden könnten unter Verweis auf § 34 Abs. 6 und § 35 Abs 5 EStG.

Beim Sohn der Bf hätte eine außergewöhnliche Kieferfehlstellung des Schweregrades 4 bis 5 bestanden, die dazu geführt hätte, dass eine Kieferregulierung mit festsitzender Zahnspange gemacht werden musste. Die ÖGK hätte dies anerkannt und einen Teil der Behandlungskosten übernommen.

Da die Inanspruchnahme eines Vertragskieferorthopäden aufgrund der schweren, lebensbedrohlichen Erkrankung (Lungenhochdruck im höchsten Schweregrad) nicht zumutbar gewesen wäre, wäre die Kieferregulierung bei einer Wahlkieferorthopädin durchgeführt worden. Bei der Wahlkieferorthopädin wären die erforderlichen regelmäßigen Kontrollen ohne Wartezeiten und Ansteckungsgefahr durch Wartezeiten in einem vollen Wartezimmer möglich gewesen. Die Behandlungskosten für das Jahr 2020 wären bei der Arbeitnehmerveranlagung 2020 geltend gemacht worden.

In eventu beantragte die Bf die Neuberechnung des Selbstbehaltes, da dieser zu hoch bemessen worden wäre. Zu berücksichtigen seien zwei Kinder sowie der Status der Alleinerzieherin.

Hauptsächlich beantragt wurde die Neufestsetzung des Einkommensteuerbescheides 2020 unter Berücksichtigung der Kosten der Heilbehandlung und der außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Als Beilagen wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25. April 2022 sowie die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 vom 24. April 2022 und ein Schreiben der ÖGK zur Kostenübernahme für die Kieferregulierung des Sohnes vom Feb. 2020 übermittelt.

In der Beilage der Arbeitnehmerveranlagung, die am Tag vor der Erlassung des Einkommensteuerbescheides zur Arbeitnehmerveranlagung an die belangte Behörde übermittelt wurde, sind folgende Ausgaben für das behinderte Kind aufgeführt:

Ausgaben für behindertes Kind 2020

Ausgabe für Kieferorthopädie: 2.500 € abzügl. Erstattung ÖGK 1271,20 € =	1228,80 €
Honorare Kinderarzt: 180 € abzügl. ÖGK Erstattung 40,46 € =	139,44 €
Rezeptgebühren (Sohn erhält monatliche Lieferungen für tägl Infusionszubereitung, und zahlreiche andere Medikamente (5 verschiedene/Tag, 3 x tägl.)	€ 799
Fahrten mit PKW für die tägliche Hin- und Rückfahrt zur Schule 5,4 km x 0,42 x 185 Tage =	€ 419,85
Physiotherapie 6 x 90 (Honorarrechnung anbei) Erstattung wurde damals durch ÖGK abgelehnt.	€ 540
Summe	€ 3126,24

Die gesamte Aufgliederung bezog sich ausschließlich auf den behinderten Sohn und ergab eine Summe von 3.126,24 €.

Dieser Betrag sei höher als der ursprünglich in der Arbeitnehmerveranlagung angegebene, weil die Bf nicht an die Kosten für die Kieferregulierung gedacht hätte und ersuchte diesen neuen Betrag der Arbeitnehmerveranlagung zu Grunde legen. Die Fahrten mit dem eigenen PKW vom Wohnort zu den AKH Ambulanzkontrollen hätte sie aus Zeitgründen nicht mehr angeführt, es wären im Schnitt 6 Kontrollen pro Jahr. Mit übersandt wurde die Rechnung der Zahnärztin in Höhe von 2.500 € und ein Schreiben der Volksanwaltschaft, in der die ÖGK aufgrund der schwierigen Behandlungssituation des Sohnes der kieferorthopädischen Begutachtungsstelle einen satzungsmäßiger Kostenzuschuss für eine entsprechende festsitzende kieferorthopädische Behandlung nach anfänglicher Ablehnung nun doch für höchstens drei Jahre bewilligt hätte.

Am 8. August 2022 erließ die belangte Behörde die Beschwerdevorentscheidung und berücksichtigte außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.340 € bei einem Selbstbehalt in gleicher Höhe.

Die außergewöhnlichen Belastungen für den behinderten Sohn wurden ohne Selbstbehalt in Höhe von 3.126,24 € von den Einkünften abgezogen und ergaben ein Einkommen von 43.274,82 €:

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988).....

- 2.340,00 €

EStG Einkommensteuergesetz / BAO Bundesabgabenordnung

Einkommensteuer Bundesministerium für Finanzen

Seite 1 von 4

Finanzamt Österreich
1000 Wien, Postfach 260
Tel: +43 50 233-233**FinanzOnline**, unser Service für Sie08. August 2022
Steuernummer

Selbstbehalt	2.340,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 3.126,24 €
Einkommen	43.274,82 €

Begründet wurde der Bescheid wie folgt:

„Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen können wir nur zu einem Viertel berücksichtigen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter. Dafür verwenden wir die oben angeführte Formel.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.601,05 Euro.“

Am 22. August 2022 stellte die Bf Vorlageantrag über FinanzOnline und per Post und beantragte die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes.

Darin hält sie ihre Beschwerde vom 15. Mai 2022 aufrecht und beantragt folgende Änderungen des Einkommensteuerbescheides:

„Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für ein behindertes Kind im Jahr 2020 ohne Abzug eines Selbstbehaltes. Berücksichtigung der Kosten der Heilbehandlung für ein behindertes Kind ohne Abzug eines Selbstbehaltes.“

Dazu führt sie gleichlautend wie in der Beschwerde aus, dass sie als Kosten der Heilbehandlung die Kosten der Kieferregulierung unter Abzug des von der ÖGK übernommenen Kostenanteils geltend gemacht hätte sowie die Arztkosten, Fahrtkosten und die Kosten für die Physiotherapie.

Begründet wird der Vorlageantrag damit, dass die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden könnten gem. § 34 Abs. 6 und § 35 Abs. 5 EStG 1988.

Desweiteren begründet die Bf wie folgt:

„Das Finanzamt Österreich hat in der Beschwerdeentscheidung die außergewöhnlichen Belastungen nicht berücksichtigt mit der Begründung, dass sie einen für mich gültigen Selbstbehalt nicht übersteigen. Diese Begründung ist unrichtig, da die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden können.“

Die weiteren Ausführungen über die Krankheit und Behandlung ihres Sohnes entsprechen denen in der Beschwerde.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am 2. November 2022 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht vor und führt aus wie folgt:

„Im Erstbescheid wurden Krankheitskosten des Kindes teilweise mit und teilweise ohne Selbstbehalt anerkannt.

Aufgrund der Beschwerde und Prüfung des Sachverhalts wurden in der BVE sämtliche zusätzliche Kosten für den behinderten Sohn gewährt.

Die Beschwerdeführerin hat das offensichtlich übersehen und einen Vorlageantrag eingebracht.“

Zum Beweis verweist die belangte Behörde auf die Höhe der außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt im Erstbescheid und auf die Höhe der außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt in der Beschwerdeentscheidung.

Die belangte Behörde beantragt die Stattgabe der Beschwerde im Umfang der bereits im Zuge der Beschwerdeentscheidung gewährten Höhe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im November 2021 führte die Bf, eine allein erziehende Mutter von zwei Kindern, von denen eines, der Sohn, 100 % behindert ist, die Arbeitnehmerveranlagung durch per Formulare L1 sowie für die Kinder L1k.

Die Bf machte für den behinderten Sohn außergewöhnliche Belastungen (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) in Höhe von 2.873 € geltend.

Am 24. April 2022 reichte sie eine Beilage zu dem Formular L1k für den behinderten Sohn nach mit höheren Ausgaben für ihren behinderten Sohn, als sie sie ursprünglich im Formular L1k geltend gemacht hatte:

Ausgaben für behindertes Kind 2020		
Ausgabe für Kieferorthopädie: 2.500 € abzügl. Erstattung ÖGK 1271,20 € =		1228,80 €
Honorare Kinderarzt: 180 € abzügl. ÖGK Erstattung 40,46 € =		139,44 €
Rezeptgebühren (Sohn erhält monatliche Lieferungen für tägl Infusionszubereitung, und zahlreiche andere Medikamente (5 verschiedene/Tag, 3 x tägl.)		€ 799
Fahrten mit PKW für die tägliche Hin- und Rückfahrt zur Schule 5,4 km x 0,42 x 185 Tage =		€ 419,85
Physiotherapie 6 x 90 (Honorarrechnung anbei)		€ 540
<u>Erstattung wurde damals durch ÖGK abgelehnt.</u>		
Summe		€ 3126,24

Statt der ursprünglichen 2.873 € machte sie nun 3.126,24 € geltend mit der Begründung, dass sie nicht an die Kosten für die Kieferregulierung gedacht hätte und ersuchte diesen neuen Betrag der Arbeitnehmerveranlagung zu Grunde legen.

Der Einkommensteuerbescheid zur Arbeitnehmerveranlagung erging am Tag darauf, dem 25. April 2022 und berücksichtigte die ursprünglich geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen für das behinderte Kind nicht zur Gänze ohne Selbstbehalt, sondern lediglich in Höhe von 1.898, 29 €. Die Differenz auf die von der Bf ursprünglich geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen für das behinderte Kind in Höhe von 2.873 € sowie andere

geltend gemachte außergewöhnliche Belastungen wurden nur mit Selbstbehalt erfasst und daher nicht von den Einkünften abgezogen.

Das zu besteuernde Einkommen der Bf im Erstbescheid ergab daher 44.502,77 €.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf am 15. Mai 2022 Beschwerde und begehrte darin die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für ein behindertes Kind im Jahr 2020 ohne Abzug eines Selbstbehaltes sowie die Kosten der Heilbehandlung für ein behindertes Kind ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Begründet wurde die Beschwerde damit, dass die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden könnten unter Verweis auf § 34 Abs. 6 und § 35 Abs 5 EStG.

Es wurden auch die detailliert die auf Grund der Behinderung des Kindes durchgeführten Behandlungen und Kosten dargestellt und die der Arbeitnehmerveranlagung nachgereichte Beilage mit der Aufstellung der Ausgaben für das behinderte Kind in Höhe von 3.126,24 € der Beschwerde beigelegt.

Am 8. August 2022 erließ die belangte Behörde eine stattgebende Beschwerdeentscheidung und berücksichtigte die außergewöhnliche Belastungen für den behinderten Sohn ohne Selbstbehalt in voller Höhe von 3.126,24 €.

Sonstige Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurden in Höhe des Selbstbehaltes erfasst und daher nicht von den Einkünften abgezogen.

Nach Abzug sämtlicher außergewöhnlicher Belastungen für das behinderte Kind in Höhe von 3.126,24 € den Einkünften ergaben in der Beschwerdeentscheidung ein steuerbares Einkommen von 43.274,82 €.

Am 22. August 2022 stellte die Bf Vorlageantrag und hielt ihre Beschwerde vom 15. Mai 2022 aufrecht und beantragte erneut die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für ein behindertes Kind im Jahr 2020 ohne Abzug eines Selbstbehaltes sowie die Berücksichtigung der Kosten der Heilbehandlung für ein behindertes Kind ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Dazu führt sie gleichlautend wie in der Beschwerde die Details der Behinderung ihres Sohnes und der entsprechenden Behandlungen aus und begründet den Vorlageantrag damit, dass

gem. §§ 34 Abs.6 und 35 Abs. 5 EStG die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden könnten.

Desweiteren begründet die Bf wie folgt:

„Das Finanzamt Österreich hat in der Beschwerdeentscheidung die außergewöhnlichen Belastungen nicht berücksichtigt mit der Begründung, dass sie einen für mich gültigen Selbstbehalt nicht übersteigen. Diese Begründung ist unrichtig, da die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden können.“

Am 2. November 2022 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht vor und führt aus, dass aufgrund der Beschwerde und Prüfung des Sachverhalts, anders als im Erstbescheid, in der Beschwerdeentscheidung nunmehr sämtliche zusätzliche Kosten für den behinderten Sohn gewährt worden seien und die Bf das offensichtlich „übersehen“ hätte und beantragte die Stattgabe der Beschwerde im Umfang der bereits im Zuge der Beschwerdeentscheidung gewährten Höhe.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktes, der die von der Bf ausgefüllten Formulare sowie sämtliche verfahrensgegenständlich relevanten Unterlagen und Nachreichungen enthält als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt Österreich als belangter Behörde sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Einkommensteuerbescheide, die Bescheidbeschwerde und den Vorlageantrag und sowie schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die eingesehenen gegenständlichen Unterlagen in der elektronische Abfrage der Finanzanwendungen stimmen mit dem Vorbringen bzw. dem Akteninhalt überein.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Außergewöhnliche Belastung

§ 34 EStG 1988 idgF

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro10%.

mehr als 36 400 Euro12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht*
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt*
- für jedes Kind (§ 106).*

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.*
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.*
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.***

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Behinderte

§ 35

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

...

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, StF: BGBl. Nr. 303/1996:

§ 1

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen – durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, – bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), – ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder – bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

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

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 4

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

3.1.2. Rechtliche Würdigung

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:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG können u.a. Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne

Berücksichtigung eines Selbstbehalts dann abgezogen werden, wenn gewisse Voraussetzungen erfüllt sind, wobei der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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 § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wobei eine Behinderung vorliegt, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Dies ist im gegenständlichen Fall gegeben, da der Sohn der Bf einen Grad der Behinderung von 100 % auf Grund einer schweren Lungenerkrankung aufweist.

Gemäß § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113, mwN). Zum Nachweis der Notwendigkeit ist ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159). Diesen Nachweis hat die Bf durch die Vorlage des von der Volksanwaltschaft übermittelten Schreibens erbracht, nach dem die ÖGK nach nochmaliger Beurteilung auf Grund der schwierigen Behandlungssituation des Sohnes der Bf von der kieferorthopädischen Begutachtungsstelle ein satzungsgemäßer Kostenzuschuss bewilligt wurde.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung ist aber, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können außergewöhnliche Belastungen gemäß § 35 EStG (aufgrund einer Behinderung, ohne Selbstbehalt) anstelle des entsprechenden Freibetrages (§ 35 Abs 5 EStG) bzw gemäß den §§ 2 bis 4 der VO BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430 neben diesem nur dann Berücksichtigung finden, sofern der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der geltend gemachten Mehraufwendungen mit der zugrundeliegenden Behinderung nachgewiesen wurde (zB VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Die nicht mit der Behinderung zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen können nur mit Selbstbehalt von der belangten Behörde erfasst werden.

Nicht als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung (keine Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen) 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. EStG: Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 35 Tz 17).

In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund tritt, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen, zu denen auch die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen zu

zählen ist, geht und der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt (siehe zB VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 1.10.1991, Zl. 91/14/0077; VwGH 11.5.1993, Zl. 90/14/0019; Ritz/Koran, BAO7 Rz 12 zu § 115).

Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. z.B. VwGH 28.5.1997, 96/13/0110). Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat daher selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei zB das bloße Vorlegen von Rechnungen diese Obliegenheit nicht ausreichend erfüllt (in diesem Sinn BFG 4.7.2024, RV/7101796/2024).

Zweifellos kann eine Zahnsanierung bei Vorliegen massiver Probleme, die eine kostenintensive Sanierung notwendig macht, aus vielerlei medizinischen Gründen im Zusammenhang mit allen möglichen anderen Erkrankungen notwendig sein, steht allerdings auf den ersten Blick nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der gegenständlichen Behinderung der Lunge des Kindes.

Da die Bf ursprünglich lediglich durch die Abgabe der ausgefüllten Formulare kein Vorbringen erstattet hat, um einen Zusammenhang zwischen der Behinderung ihres Kindes und der Kieferregulierung glaubhaft zu machen, wurde im Erstbescheid von der belangten Behörde die Zahnbehandlung des Kindes zunächst nicht ohne Selbstbehalt im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt, da die gesetzlichen Voraussetzungen dieses Zusammenhangs nicht erfüllt zu sein schienen.

Die Bf hatte erst am 24. April 2022 – einen Tag vor Erlassung des Erstbescheides, also von diesem offensichtlich noch nicht berücksichtigt – im Rahmen der Nachreichung der Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung durch ihr umfangreiches Vorbringen einen ursächlichen Zusammenhang zwischen der Behinderung ihres Sohnes und der Korrektur der Kieferfehlstellung durch eine Wahlkieferorthopädin insoweit deutlich gemacht, als es für das Kind unzumutbar wäre, bei der an sich schon lebensbedrohlichen Erkrankung der Lunge im höchsten Schweregrad (vor allem zu Zeiten der Hochblüte der Corona-Pandemie Ende 2020, die erwiesenermaßen insbesondere massive Lungenschädigungen verursachte) sich in vollen Wartezimmern einer erhöhten Ansteckungsgefahr auszusetzen und damit das Leben des Kindes zu gefährden. In diesem Zusammenhang ist auch das vorgelegte Schreiben der Volksanwaltschaft als Beweismittel von Bedeutung, mit dem die Bf über den Kostenzuschuss informiert wird, der von der ÖGK bewilligt wurde auf Grund der schwierigen Behandlungssituation des Kindes.

Auf Grund des ausführlichen Vorbringens der Bf über die massiven Beeinträchtigungen ihres Sohnes und die Notwendigkeit einer gefahrminimierenden Behandlung durch eine Wahlärztin ist dadurch ein den gesetzlichen Erfordernissen entsprechender Nachweis, dass die Kosten der Zahnbehandlung mit der die Behinderung verursachenden Erkrankung in einem direkten

Zusammenhang steht, nach Ansicht der belangten Behörde erbracht worden und es wurde die gesamte Summe der Ausgaben für das behinderte Kind in Höhe von 3.126,24 € in der Beschwerdevereentscheidung ohne Selbstbehalt berücksichtigt.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Einschätzung der belangten Behörde: Dem Beschwerdebegehren der Bf wurde daher von der belangten Behörde zu Recht vollinhaltlich stattgegeben.

Die Bf stellte aber trotzdem den gegenständlichen Vorlageantrag zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit genau denselben Forderungen nach Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für ein behindertes Kind im Jahr 2020 ohne Abzug eines Selbstbehaltes sowie die Berücksichtigung der Kosten der Heilbehandlung für ein behindertes Kind ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Sie begründet das damit, dass die belangte Behörde in der Beschwerdevereentscheidung die außergewöhnlichen Belastungen nicht berücksichtigt hätte mit der Begründung, dass sie einen für die Bf gültigen Selbstbehalt nicht übersteigen würden, was unrichtig sei, da die tatsächlichen Kosten der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden könnten.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Bf durch die Formulierung der belangten Behörde in der Begründung der Beschwerdevereentscheidung, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt worden wären, fälschlicherweise geglaubt hat, dass sich das auf die außergewöhnlichen Belastungen für das behinderte Kind bezogen hat.

Dies ist aber nicht der Fall, weil diese in voller Höhe von 3.126,24 € ohne Selbstbehalt abgezogen worden sind. Das geht eindeutig aus der Beschwerdevereentscheidung hervor – im Unterschied zum Erstbescheid, bei dem nicht die von der Bf im Formular L1k beantragten 2.873 € als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in vollem Umfang berücksichtigt wurden, sondern nur 1.898,29 €.

Bei der Beschwerdevereentscheidung wurden hingegen die vollen 3.126,24 € berücksichtigt und abgezogen, sodass das zu steuernde Einkommen deutlich unter dem im Erstbescheid liegt:

Die Begründung des Finanzamtes bezog sich daher nicht auf das behinderte Kind, sondern lediglich auf außergewöhnliche Belastungen, die nicht mit dem behinderten Kind in Zusammenhang stehen und daher einem Selbstbehalt unterliegen (wie die oben dargestellte

Gesetzeslage eindeutig ergibt) und dagegen gibt es kein Beschwerdevorbringen der Bf. Die Beschwerde der Bf bezog sich ausschließlich auf die außergewöhnlichen Belastungen und Heilbehandlungen ohne Selbstbehalt für das behinderte Kind, weshalb auch nur diese verfahrensgegenständlich sind.

Aus den genannten Gründen war dem Beschwerdebegehren entsprechend der Beschwerdevorentscheidung vollinhaltlich stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 25. Oktober 2024