

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Dr. Wiebke Peperkorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Robert Kainz, Roßmarkt 13, 9400 Wolfsberg, über die Beschwerden vom 4. August 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, 2016 und 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf) war in den strittigen Jahren nichtselbständig als IT-Engineer beschäftigt. In seinen Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015, 2016 und 2017 machte er insbesondere Werbungskosten geltend. Diese betrafen vor allem Aufwendungen für ein Hardwarelabor, das er in Absprache mit seinem Arbeitgeber auf seine Kosten im Keller seines Wohnhauses einrichtete.

Die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für sein Hardwarelabor sowie für das in diesem Zusammenhang genutzte Arbeitszimmer wurden vom Finanzamt nicht

anerkannt. Im Vorlageantrag wurden überdies der Alleinverdienerabsetzbetrag für die Jahre 2015 bis 2017, der Mehrkindzuschlag für die Jahre 2016 und 2017 sowie der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von EUR 124,- beantragt.

Mit Erkenntnis des BFG vom 15.3.2023, RV/2100585/2022 gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden des Bf. vom 4.8.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15.7.2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, 2016 und 2017 (teilweise) Folge und änderte die Bescheide ab.

Gegen dieses Erkenntnis richtete sich, soweit die Werbungskosten für das Arbeitszimmer anerkannt wurden, die außerordentliche Revision des Finanzamtes.

Mit Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2023/15/0047 hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des BFG vom 15.3.2023, RV/2100585/2022 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses trat die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat (§ 42 Abs 3 VwGG).

Soweit das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.3.2023, RV/2100585/2022 inhaltlich nicht von der Amtsrevision umfasst und demnach auch nicht vom Verwaltungsgerichtshof beanstandet wurde, wird in Hinblick auf den bisherigen Verfahrensgang, den Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses (15.3.2023, RV/2100585/2022) verwiesen.

Mit Schreiben vom 27.9.2024 und der im Zuge dessen vorgelegten Stellungnahme vom 18.9.2024 nahm der Bf. Bezug auf das VwGH-Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2023/15/0047 und argumentierte, warum das Arbeitszimmer doch steuerlich zu berücksichtigen sei. Darüber hinaus machte er Mehraufwendungen aufgrund einer Behinderung seiner Tochter als außergewöhnliche Belastungen geltend und legte hierfür Unterlagen zur Ermittlung der zu berücksichtigenden Kosten vor. Zudem forderte er die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages und der Mehrkindzuschläge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt im fortgesetzten Verfahren

a. Zum Arbeitszimmer

Der Bf. lebt mit seiner Gattin ***A***, geb. ***B*** (im Folgenden: Kindesmutter) und ihren gemeinsamen vier Kindern (geboren am ***GebDatum1***, ***GebDatum2***, ***GebDatum3*** und ***GebDatum4*** in ***Ort1*** in einem Wohnhaus an der

Adresse ***Bf1-Adr***. Der Bf. und die Kindesmutter heirateten im Jahr 2021. Der Bf. ist Eigentümer des Wohnhauses. In diesem wohnen auch seine Eltern. Diese wohnen in der Wohnung, die sich im Hauptgeschoss und dem darüber ausgebauten Dachgeschoss auf der rechten Seite des Hauses befindet. Der Bf. und seine Familie wohnen in der Wohnung, die im Hauptgeschoss auf der linken Seite des Hauses liegt.

Im unteren Teil des Hauses befindet sich der Keller. In den dortigen Räumlichkeiten hatte bis zum Jahr 2014 die Schwester des Bf. eine Wohnung. Der Keller hat einen eigenen externen Eingang und es gibt keinen gemeinsamen Eingang mit den beiden Wohnungen, die sich im Hauptgeschoss befinden. Demnach gibt es auch keine Stiege im Haus, die in den Keller führen könnte. In den streitgegenständlichen Jahren nutzte der Bf. einen der Kellerräume als Arbeitszimmer. Dieser Raum ist kein Durchgangszimmer. Die Fenster sind vergittert und die Angehörigen des Bf. hatten in den Streitjahren keinen Zugang zu dem Arbeitszimmer. Der Bf. nutzte diesen Raum ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit.

In dem Arbeitszimmer richtete sich der Bf. auf eigene Kosten ein Hardwarelabor ein. Dieses nutzte er für seine berufliche Tätigkeit als angestellter IT-Engineer bei der Firma ***Fa. X Y GmbH*** in ***Ort2***. Bei dieser Firma stand dem Bf. ein Arbeitsplatz zur Verfügung, der jederzeit und auch am Wochenende für ihn zugänglich war. Die Einrichtung des Hardwarelabors wurde vom Arbeitgeber nicht angeordnet, sondern erfolgte aus eigenem Antrieb. Erfahrungen, die er aus im Hardwarelabor durchgeführten Tests gewann, konnte er sodann in seiner beruflichen Tätigkeit einbringen.

Mit Schreiben vom 27.7.2020 bestätigte der Arbeitgeber des Bf. die Notwendigkeit der vom Bf. mit den Computern etc. geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit u.a. wie folgt:

*„Herr ***Nachname Bf1*** konnte sein Know-how aus seiner privaten Test- und Evaluierungsumgebung im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit erfolgreich einbringen. (...) Weiters hat er auch Erfahrungen in Verbindung mit Fehlern und Ausfällen eingebracht, die für uns für die Produktion sehr nützlich waren bzw. sind.*

*Gemäß nachvollziehbarer Erklärung durch Herrn ***Nachname Bf1*** minimiert die Verfügung über sein privates Hardwarelabor das Risiko von Kollateralschäden und Ausfällen bei der Durchführung von Aufgaben im Produktivsystem im Rahmen der beruflichen Tätigkeit, und trägt somit zur Erreichung der persönlichen Ziele im Rahmen der beruflichen Zielvereinbarungen bei. Herr ***Nachname Bf1*** hat uns darüber hinaus glaubhaft dargestellt, dass sämtliche seiner mit Computern bzw. Laptops im Zusammenhang stehenden beantragten Aufwendungen für ihn, im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit, notwendig wurden (...). Er half so, Risiken für das Unternehmen zu minimieren, da die IT-Erfahrungen mit fehlerhafter Software nicht im Produktivsystem gesammelt werden, oder kritische Sicherheitsupdates auf Wartungsfenster warten mussten. Wir können somit bestätigen, dass*

die Aufwendungen zweckmäßig und auch in Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit waren.

*Diese besonderen Erfahrungen und sein außerbetrieblicher Einsatz wurden unsererseits honoriert. Herr ***Nachname Bf1*** wurde nicht nur 2018 in eine höhere Verwendungsgruppe eingestuft, sein monatliches Bruttogehalt hat sich seit 2015 von € 3.200 bis heute auf € 4.079 um überdurchschnittlich 25% gesteigert.“*

Im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer entstanden dem Bf. im Jahr 2015 EUR 159,31, im Jahr 2016 EUR 516,99 und im Jahr 2017 EUR 514,36 an Kosten für Heizung, Hausversicherung und sonstige Hausgebühren.

b. Zur Behinderung

Der Tochter des Bf., ***C***, geboren am ***GebDatum1***, wurde im Jahr 2016 rückwirkend mit Februar 2016 vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Grad der Behinderung von 50% bescheinigt. Der Grad der Behinderung wurde im Sachverständigengutachten vom 13.10.2016 begründet mit einer „mäßige(n) Entwicklungsstörung – vor allem sprachlich bei Schwerhörigkeit rechts; Richtsatzposition mit Rahmensatzhöhe am unteren Rahmensatzwert entsprechend der sprachlichen - vor allem expressiven Sprachstörung und leichteren Störung der Feinmotorik. Die großteils dafür ursächliche einseitige Schwerhörigkeit rechts ist hier eingeschlossen.“ Als Anmerkung für die Nachuntersuchung wird festgehalten: „Besserung ist durch Therapie und Entfernung der hypertrophen Adenoide wahrscheinlich.“ Nachuntersuchungen betreffend die Feststellung des Grads der Behinderung erfolgten am 23.9.2019 sowie am 12.3.2024, in denen der Gesamtgrad der Behinderung im Ausmaß von 50% weiterhin bestätigt wurde. Auch das Sachverständigengutachten vom 23.9.2019 hat für Nachuntersuchungen folgende Anmerkung: „zwecks Evaluation im Verlauf, zumal Besserung unter laufenden Förderungen wahrscheinlich“.

C benötigte therapeutische Unterstützung. So war sie im Jahr 2015 im Zeitraum vom 10.2. bis 20.8. bei einer Logopädin zur Therapie. Nach einer teilweisen Kostenerstattung durch die ÖGK erwuchsen dem Bf. dafür EUR 396,- an Kosten. Für die Fahrten zur Therapie entstanden dem Bf. Kosten von EUR 51,96.

In den Jahren 2016 und 2017 ging ***C*** in den Kindergarten in ***Ort2***, den der Bf. aussuchte, um ihre aufgrund der Behinderung bestehenden besonderen Ansprüche zu erfüllen. In den Betreuungsjahren 2016/17 und 2017/18 erhielt ***C*** dort im Rahmen der IZB-Betreuung die medizinisch notwendigen Therapien durch SpezialistInnen in den Bereichen Logopädie, Psychologie, Sonderkindergartenpädagogik und Physiotherapie. Diese Therapien erfolgten grundsätzlich an jedem von ihr besuchten Kindergarten tag. Die Kosten für diese IZB-Betreuung wurden vom Land ***Bundesland1*** getragen.

Da die Firma, in der der Bf. in den Streitjahren beschäftigt war, in der gleichen Ortschaft wie der Kindergarten ihren Sitz hatte, konnte der Bf. durch wenige Zusatzkilometer (1,6 km pro Strecke) seine Tochter zum Kindergarten fahren und auch wieder abholen. Wie oft der Bf. diese Strecke gefahren ist, lässt sich für ihn nicht mehr nachvollziehen. Unter Berücksichtigung von Schließ- und Feiertagen sowie einem pauschalen Abschlag für Krankheitstage schätzt er, im Jahr 2016 100 Mal und im Jahr 2017 200 Mal gefahren zu sein. Auszugehen ist hingegen von rund 58 Mal im Jahr 2016 und von rund 173 Mal im Jahr 2017. Daraus entstanden ihm Fahrtkosten in Höhe von EUR 77,95 im Jahr 2016 und von EUR 232,51 im Jahr 2017. Andere Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit den Fahrten zu ***C***s Kindergarten standen, kann der Bf. nicht ausreichend nachweisen.

C ist im maßgeblichen Beschwerdezeitraum in der Universitätsklinik ***Ort1*** in notwendiger medizinischer Behandlung. Im Jahr 2016 fanden dort acht, im Jahr 2017 drei Untersuchungen, Kontrollen bzw. Behandlungen im Zusammenhang mit der Behinderung statt, wovon eine dieser Untersuchungen im Jänner 2016 stattfand. Dem Bf. entstanden daraus im Jahr 2016 Fahrtkosten in Höhe von EUR 64,48 (EUR 8,06 pro Hin- und Rückfahrt), im Jahr 2017 in Höhe von EUR 24,18 (EUR 8,06 pro Hin- und Rückfahrt).

Am 22.9.2016 fuhr der Bf. ***C*** zu einer medizinischen Untersuchung in die sozialpädiatrische Ambulanz des ***Kinderzentrum*** in ***Ort3***, Deutschland. Dieses Kinderzentrum wurde ***C***s Eltern von einer zweiten Kinderfachärztin, Dr. ***KÄ2***, empfohlen, die im Jahr 2019 verstarb. Die Kinderfachärztin, Dr. ***KÄ1***, die ***C*** in den beschwerdegegenständlichen Jahren hauptsächlich medizinisch betreute, stellte daraufhin am 16.8.2016 einen nationalen Überweisungsschein an das ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** aus. Eine medizinische Notwendigkeit oder triftige medizinische Gründe für diese im Ausland vorgenommene Untersuchung wurden von den Kinderfachärztinnen nicht bestätigt.

Im kinderärztlichen Befund des ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** werden insb. eine kombinierte umschriebene Entwicklungsstörung, expressive und rezeptive Sprachentwicklungsstörung, Innenohrschwerhörigkeit rechts und Aufmerksamkeitsprobleme festgehalten. Die Untersuchung kostete pauschal EUR 715,15, von denen die Krankenkasse EUR 35,80 erstattete. An Fahrtkosten entstanden dem Bf. EUR 336,-.

Am 17.11.2016 fuhr der Bf. mit seiner Familie in die Universitätsklinik ***Ort1***, um von der dortigen Oberärztin, ***ÖÄ***, rückwirkend eine Bestätigung über die Notwendigkeit der Untersuchung in Deutschland zu erhalten. Diese wurde ihm nicht ausgestellt. Für diese Fahrt entstanden dem Bf. Kosten in Höhe von EUR 8,06.

Aufgrund der Schwerhörigkeit auf dem rechten Ohr benötigte ***C*** ein Hörgerät. Dafür suchte sie im Jahr 2016 mit ihren Eltern insgesamt dreimal die Firma ***Fa. Z*** auf. Am 1.8.2016 kaufte der Bf. dort das erste Hörgerät samt Zubehör, für das dem Bf. aufgrund der Krankenkassenleistung eine Eigenleistung von EUR 165,90 entstand. Durch Verlust dieses

Hörgeräts war im Dezember 2016 ein neues Hörgerät notwendig. Durch den Ersatz von EUR 1.465,40 durch eine private Krankenzusatzversicherung entstanden dem Bf. daraus Kosten in Höhe von EUR 634,60. Für die Fahrten zum Hörgeräteakustiker entstanden dem Bf. insgesamt Kosten von EUR 16,38.

Im Jahr 2024 erhält der Bf. für ***C*** rückwirkend für den Zeitraum Februar 2016 bis März 2025 den Erhöhungsbetrag wegen erheblicher Behinderung, der neben der allgemeinen Familienbeihilfe gewährt wird.

Die Kindesmutter erhielt in den Jahren 2015 bis 2017 den Alleinerzieherabsetzbetrag. Außerdem wurde ihr in diesen Jahren der Mehrkindzuschlag gewährt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Familienstand des Bf. ergeben sich aus den eigenen Aussagen des Bf. (siehe Stellungnahme vom 18.9.2024) und sind unstrittig. Die Geburtsdaten der Kinder wurden aus der vom Bf. übermittelten Mitteilung über den Bezug der Familienbeihilfe übernommen.

a. Zum Arbeitszimmer

Die Eigentumsverhältnisse betreffend das von der Familie bewohnte Wohnhaus sind aus dem im Akt befindlichen Grundbuchsauszug ersichtlich. Die Beschreibung der Aufteilung des Hauses und Nutzung durch die Familienmitglieder ergibt sich zum einen aus der erstatteten Beantwortung vom 24.8.2022 des behördlichen Ergänzungsersuchens. Zum anderen ergeben sich die Feststellungen, insbesondere zur Nutzung des Kellers und des darin befindlichen Arbeitszimmers, aus den Angaben des Bf., der im fortgesetzten Verfahren mit Stellungnahme vom 18.9.2024 noch einmal auf die Nutzungsverhältnisse eingeht. Die Feststellung, wonach der Keller über keinen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt und demnach auch nicht über eine interne Stiege mit dem Hauptgeschoss des Wohnhauses verbunden ist, ergibt sich aus der Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 11.11.2024 durch den Bf. (Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024), der alle Hauseingänge auf den Grundrissplänen einzeichnete und beschrieb. Daraus ist auch ersichtlich, dass es sich bei dem Raum um kein Durchgangszimmer handelt.

Mit Beschluss vom 11.11.2024 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. auch ausdrücklich auf, mitzuteilen, für welche Zwecke der als Arbeitszimmer genutzte Raum sowie der restliche Keller verwendet wurde und was sich worin befand. Der Bf. beschrieb in seiner Beantwortung ausführlich die einzelnen Raumnutzungen und konnte glaubhaft darstellen, dass er den als Arbeitszimmer genutzten Raum nicht für private Zwecke, wie etwa auch als Abstellraum, verwendet hat oder hätte verwenden müssen. Daraus war die Feststellung zu treffen, dass der Bf. das Arbeitszimmer ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit verwendete.

Die Feststellung, wonach der Bf. das in dem Arbeitszimmer befindliche Hardwarelabor auf eigene Kosten errichtete, ergibt sich aus den im Verfahren vorgelegten Rechnungen. Zudem gab der Bf. im Erörterungstermin vom 23.2.2023 an, dass er zwar vor Anschaffung der einzelnen Testinfrastrukturkomponenten mit seinem Arbeitgeber über die Tragung der Kosten gesprochen habe, er sich aber nicht daran erinnern konnte, dass sein Arbeitgeber diese Kosten hätte übernehmen wollen.

Dass dem Bf. sein Arbeitsplatz bei der Firma ***Fa. X Y GmbH*** jederzeit und auch am Wochenende zur Verfügung stand, ergibt sich aus den eigenen Angaben des Bf., insbesondere im Erörterungstermin vom 23.2.2023 sowie aus seiner Stellungnahme vom 18.9.2024. So wird in der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 23.2.2023 festgehalten, dass es für den Bf. aufgrund der familiären Situation oft einfacher war, von seinem Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber auf sein Testlabor im Arbeitszimmer zuzugreifen, daher oft auch am Wochenende oder abends. Auch im Sachverständigengutachten vom 16.3.2021 wird dargelegt, dass der Bf. von seinem Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber per Fernzugriff auf sein Hardwarelabor zugriff.

Die Feststellung, wonach der Bf. die Erfahrungen, die er durch in seinem Hardwarelabor durchgeführte Tests gewann, in seiner beruflichen Tätigkeit einbrachte, ergibt sich aus seinen glaubhaften Angaben im gesamten Verfahren. So hält der Bf. etwa auch im Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2015 vom 4.8.2019 fest, dass er in ein Hardwarelabor investiert habe für Testläufe und Evaluierungen, um Wissen und Erfahrungen auf- und auszubauen (vgl. auch etwa seine an das Finanzamt gerichtete Stellungnahme zur Bestätigung des Arbeitgebers vom 27.7.2020). Die Umsetzung des erlangten Wissens und der Erfahrungen in seiner beruflichen Tätigkeit wird zudem von seinem Arbeitgeber bestätigt (siehe dazu unter 1. Sachverhalt im fortgesetzten Verfahren und gleich).

Der Bf. legte im fortgesetzten Verfahren mit Schreiben vom 27.9.2024 nochmals Unterlagen zu seiner Tätigkeit als IT-Engineer bei der Firma ***Fa. X Y GmbH*** vor, darunter die zwei Bestätigungen des Arbeitgebers vom 17.7.2020 und vom 27.7.2020 zur Notwendigkeit der vom Bf. mit den Computern etc. geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit. Beide sind inhaltlich ähnlich, unterscheiden sich aber gerade in Formulierungen voneinander. Während beim ersten Schreiben vom 17.7.2020 nicht erkennbar ist, an wen es konkret gerichtet ist und wer es unterschrieben hat, ist das zweite Schreiben vom 27.7.2020 direkt an das Finanzamt gerichtet. Es handelt sich dabei um die Bestätigung für die Ergänzungspunkte betreffend Bescheidbeschwerde ESt 2015-2017 sowie ESt-Erklärung 2018. Sie wurde vom CFO der ***Fa. X Group*** und vom Head of Global IT & Digitalization unterzeichnet. Aus diesem Grund kommt letzterer für das Bundesfinanzgericht eine höhere Beweiskraft zu.

Aus den Bestätigungen des Arbeitgebers ist auch zu schließen, dass dieser die Errichtung des Hardwarelabors nicht angeordnet hat. Dies hat der Bf. aber nie behauptet. Vielmehr geht auch aus seiner Stellungnahme vom 18.9.2024 sein eigener Antrieb und die Motivation zur erhöhten Leistungsbereitschaft deutlich hervor. Darin zeigt er seine Beweggründe auf, die ihn zu der Umschulung im IT-Bereich motiviert haben. IT sei für ihn die „Cashcow“, die es ihm ermögliche, seine große Familie zu versorgen. Es geht aus dem gesamten Akt, aber auch aus seiner Stellungnahme vom 18.9.2024 hervor, dass er den Jobanforderungen nicht nur bloß entsprechen, sondern seine berufliche Stellung verbessern wollte (letzteres ergibt sich auch aus der gutachterlichen Stellungnahme vom 16.3.2021, wonach Herr ***Nachname Bf1*** im Fachgespräch darlegte, dass er das IT-Labor mit dem Ziel betrieb, „sein Einkommen [...] zu sichern und marktkonform zu vergrößern“). Weil er davon ausging, dass die Firma ihm weder den Platz noch die Ausrüstung zur Verfügung stellen würde, errichtete er selbst in seinen privaten Räumen das Hardwarelabor und ging, finanziell betrachtet, in Vorleistung. Er räumt jedoch am Ende seiner Stellungnahme ein, dass nach seinem heutigen Wissensstand die Errichtung des Testlabors direkt bei seinem Arbeitgeber theoretisch möglich gewesen wäre, nämlich dann, wenn Platz geschaffen worden wäre.

Die festgestellten Kosten im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer sind grundsätzlich unstrittig und ergeben sich aus den vom Bf. vorgelegten Jahresausgleichslisten 2015 bis 2017.

b. Zur Behinderung

Die konkreten Ausführungen zum Ausmaß und zur Begründung der Behinderung ergeben sich aus dem Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle ***Abk Bundesland1*** vom 13.10.2016. Die Feststellungen zu den Nachuntersuchungen und zum Weiterbestehen des Behinderungsgrades ergeben sich aus dem zweiten und dritten Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle ***Abk Bundesland1*** vom 23.9.2019 und 12.3.2024. Alle drei Sachverständigengutachten wurden auf Ersuchen vom Sozialministeriumservice an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Zu den Therapien, insbesondere im Kindergarten:

Die Feststellungen zur logopädischen Therapie im Jahr 2015 gründen sich auf die vom Bf. mit Schreiben vom 27.9.2024 vorgelegte Bestätigung der ÖGK vom 3.4.2024 über die Erstattung von Krankenbehandlungskosten und seine nachvollziehbare Berechnung der Fahrtkosten auf der Grundlage des amtlichen Kilometergeldes von EUR 0,42 pro Kilometer.

Dass der Bf. ***C***s Kindergarten aufgrund ihrer besonderen mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Ansprüche aussuchte, ergibt sich aus der glaubhaften Schilderung des Bf. in seiner Stellungnahme vom 18.9.2024, wonach er für sie einen geeigneten therapeutischen Kindergarten organisierte. Es ist durchaus davon auszugehen, dass es ohne

die Behinderung nicht notwendig gewesen wäre, einen Kindergarten auszuwählen, der rund 14 km von der Wohnadresse der Familie entfernt ist. Vielmehr wäre wohl ein Kindergarten in der Nähe des Wohnhauses gewählt worden.

Der Besuch des Kindergartens in den hier maßgeblichen Betreuungsjahren 2016/2017, 2017/2018 wies der Bf. durch eine Besuchsbestätigung für die Betreuungsjahre 2016 bis 2019 des Vereins ***E*** vom 9.4.2024 nach.

Die Feststellungen zur täglichen IZB-Betreuung gründen sich vor allem auf ein von der RichterIn mit der Leiterin des Kindergartens ***Ort2*** geführtes Telefonat vom 14.10.2024. Die Tatsache der Inanspruchnahme der IZB-Betreuung ergibt sich aber auch aus in Arztbriefen festgehaltenen Aussagen des Bf. bzw. seiner Gattin, die dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 27.9.2024 vorgelegt wurden (siehe ärztlicher Bericht des ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** vom 22.9.2016, Arztbrief der Ambulanz für Neuropädiatrie und angeborene Stoffwechselkrankheiten vom 5.9.2017). Dass die im Kindergarten erhaltenen Therapien in den hier gegenständlichen Betreuungsjahren im Zusammenhang mit der Behinderung standen und medizinisch notwendig waren, ergibt sich insbesondere aus dem Sachverständigengutachten vom 13.10.2016, wonach eine „Besserung (...) durch Therapie (...) wahrscheinlich [ist]“, dem Sachverständigengutachten vom 23.9.2019, wonach ebenfalls die „Besserung unter laufenden Förderungen wahrscheinlich“ ist und dem Arztbrief vom 5.9.2017 zur Empfehlung der weiteren Förderungen nach Festhalten der intensiven Therapie im Rahmen der IZB-Betreuung im Kindergarten. Es bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass die erfolgten Therapien im Kindergarten zur Besserung der diagnostizierten Behinderung der Tochter erforderlich waren.

Die Feststellung, dass der Bf. seine Tochter in den Kindergarten gefahren und wieder abgeholt hat und dabei nur wenige Zusatzkilometer von seinem Arbeitsplatz zum Kindergarten fahren musste, basiert zunächst auf den nachvollziehbaren Angaben des Bf., wobei die Nähe des Kindergartens zu seinem Arbeitsplatz auch aus einer Routenabfrage über Google maps ersichtlich ist. In Hinblick auf die für den Besuch des Kindergartens geltend gemachten Fahrtkosten berechnete der Bf. diese an sich nachvollziehbar mit der Strecke zwischen seinem Arbeitsplatz und dem Kindergarten auf der Grundlage des amtlichen Kilometergeldes von EUR 0,42 pro Kilometer.

Dass die Anzahl der tatsächlich getätigten Fahrten für den Bf. nicht mehr nachvollziehbar ist, ergibt sich einerseits aus seiner Stellungnahme vom 18.9.2024 und andererseits aus dem ebenfalls mit dem Schreiben vom 27.9.2024 beigelegten Mail an den Kindergarten vom 3.4.2024. Mit diesem Mail fragte der Bf. bei der Kindergartenleitung an, wie viele Tage im Jahr der Kindergarten ungefähr offen habe, um für das Finanzamt schätzen zu können, wie oft er ***C*** in den Kindergarten gefahren habe. Als Antwort bekam er die Auskunft, dass der Kindergarten ab der ersten Schulwoche geöffnet habe und mit dem Schuljahr ende.

Schließzeiten hätten sie über die Weihnachts- und Osterferien sowie 4 Wochen im Sommer. Der Bf. teilte in seiner Stellungnahme vom 18.9.2024 mit, dass der Kindergarten Krankheitstage und Abwesenheiten nicht mehr nachvollziehen könne. Vor dem Hintergrund, dass die Jahre 2016 und 2017 schon lange zurückliegen, ist dies glaubhaft. Der Bf. schätzte in der Folge seine Mehrfahrten zum Kindergarten mit 100 Tagen im Jahr 2016 und mit 200 Tagen im Jahr 2017, wobei er allerdings einen Sicherheitsabschlag von 20% wegen Krankheit und sonstiger Abwesenheiten bereits berücksichtigt hatte.

Der Ansatz von 100 und 200 Tagen in den Jahren 2016 und 2017 ist nicht nachvollziehbar: Im Jahr 2016 begann in dem Bundesland ***Bundesland1*** die Schule mit 11.9.2016. Bis zu den Weihnachtsferien (und damit bis Ende des Jahres 2016) gab es somit unter Berücksichtigung von drei Feiertagen 72 Öffnungstage. Werden Krankheitstage mit einem, wie vom Bf. vorgeschlagenen Abschlag von 20%, berücksichtigt, verbleiben maximal (aufgerundet) 58 Tage, an denen die Tochter zum Kindergarten gebracht werden hätte können.

Daraus ergibt sich die Feststellung der Fahrtkosten in Höhe von 77,95 EUR,- (2x 1,6km x 58 x 0,42) für das Jahr 2016. Für das Jahr 2017 wurden die im Sachverhalt festgestellten Fahrtkosten wiederum unter Berücksichtigung der Schließtage des Kindergartens, der Feiertage und eines Sicherheitsabschlages von 20% für Abwesenheiten berechnet. Dadurch ergeben sich (aufgerundet) 173 geschätzte Kindergartenbesuchstage. Aus diesem Grund wurden die Fahrtkosten für das Jahr 2017 mit 232,51 EUR,- (2x 1,6km x 173 x 0,42) angesetzt.

Die Feststellung, wonach der Bf. andere Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit den Fahrten zu ***C***s Kindergarten standen, nicht ausreichend nachzuweisen vermochte, steht im Zusammenhang mit den vom Bf. zusätzlich geltend gemachten Fahrtkosten in Höhe von EUR 375,- für das Jahr 2016 und EUR 750,- für das Jahr 2017. Diese Kosten habe der Bf. einem Freund der Familie, Herrn ***D***, gezahlt, der bei Verhinderung des Bf. die Fahrten zum Kindergarten gegen Entgelt übernommen haben soll.

Herr ***D*** bestätigt mit Schreiben vom 26.4.2024, rückwirkend für die Jahre 2016 bis 2019 eine bestimmte Anzahl an Fahrten für den Bf. vorgenommen zu haben, um die Tochter ***C*** zum Kindergarten zu bringen. So habe er sie im Jahr 2016 15 Mal und im Jahr 2017 30 Mal in den Kindergarten gebracht und habe er hierfür von dem Bf. einen „kollegialen“ Preis von pauschaliert EUR 25,- pro Fahrt erhalten. Die geltend gemachten Kosten sind aber aus den folgenden Gründen nicht ausreichend nachgewiesen:

Als Beweis der geltend gemachten Fahrtkosten dient die obige Bestätigung des Herrn ***D***, die jedoch erst im April 2024 ausgestellt wurde. Die betreffenden, hier maßgeblichen, Jahre liegen zum Teil über sieben Jahre zurück. Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich somit starke Zweifel an der Richtigkeit des bestätigten Inhaltes, da es nicht der Lebenserfahrung entspricht, sich nach so langer Zeit für exakte Zeiträume und ohne weitere Anhaltspunkte und Aufzeichnungen genau daran erinnern zu können, wie oft man (durchschnittlich) im Monat für

einen Freund gegen Bezahlung „*eingesprungen*“ ist. Auch entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass in der Folge für diese in der Vergangenheit gelegenen Zeiträume bestätigt werden kann, dass man „*den Aufwandsersatz immer erhalten*“ habe. Herr ***D*** weist in seiner Bestätigung auch darauf hin, dass die vereinbarte Pauschale ebenso für „*Nothilfe anderen Familienmitgliedern gegenüber*“ angewendet worden sei. Mit Beschluss vom 11.11.2024 wurde der Bf. aufgefordert, die entsprechenden Vereinbarungen zwischen ihm und Herrn ***D*** betreffend Hilfe von Betreuung und Fahrten vorzulegen oder bei mangelnder Schriftlichkeit den Inhalt darzulegen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024 geht der Bf. allerdings nicht auf Hilfeleistungen gegenüber anderen Familienmitgliedern ein. Insofern ist auch fraglich, ob die von ihm bestätigten Fahrten tatsächlich und ausschließlich ***C***s Kindergartenfahrten betrafen.

Wie oben bereits dargestellt wurde, gab es im Betreuungsjahr 2016/2017 72 mögliche Betreuungstage, die auf das Jahr 2016 entfielen. Unter Berücksichtigung des Sicherheitsabschlages von 20% werden die Besuchstage mit einer Anzahl von (aufgerundet) 58 Tagen im Jahr 2016 geschätzt. Demgegenüber machte der Bf. Fahrtkosten für insgesamt 115 Tage geltend (100 Tage eigene Fahrten + 15 Tage von Herrn ***D***). Auch dieser Umstand lässt Zweifel an den „bestätigten“ 15 Tagen aufkommen.

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024 geht hervor, dass es keine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und seinem Freund gegeben hat. Auch gibt es kein Fahrtenbuch, das die Fahrten des Herrn ***D*** hätte bestätigen können. Gleichermäßen konnte der Bf. keinen einzigen Zahlungsnachweis vorlegen. Zwar führt der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024 aus, dass die sofortige Barzahlung vereinbart war und die EUR 25,- stets entweder zu Hause lagernd waren oder ***C*** einen Notgroschen im Rucksack hatte. EUR 25,- stellen bei einem Kindergartenkind allerdings nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keinen „*Notgroschen*“ dar, den das Kind einfach so im Rucksack mit sich führt.

Mangels konkreter Zahlungsbestätigungen und ausreichender Glaubhaftmachung können die geltend gemachten Fahrtkosten, die der Bf. laut eigenen Angaben an Herrn ***D*** gezahlt hat, dem Grunde und der Höhe nach daher keine Berücksichtigung finden.

Zu den Arztterminen und der Hörakustik:

Dass ***C*** in der Universitätsklinik ***Ort1*** im Beschwerdezeitraum in ärztlicher Behandlung ist, ergibt sich aus den vorgelegten Arztbriefen der Universitätsklinik ***Ort1***. Daraus ergeben sich auch die stattgefundenen Arzttermine, woraus sich wiederum zwangsläufig die notwendigen Fahrten zum Krankenhaus ergeben. Nur in wenigen Fällen war die Fahrt zum Krankenhaus nicht explizit aus einem durch einen Arztbrief nachweislich stattgefundenen Termin abzuleiten, sondern lediglich aus der Angabe eines Kontrolltermins im

Arztbrief. Es ist für das Bundesfinanzgericht allerdings nicht zweifelhaft, dass der Bf. diese mit seiner Tochter wahrgenommen hat.

Für das Bundesfinanzgericht ist ebenso unzweifelhaft, dass die bei ***C*** in der Universitätsklinik ***Ort1*** durchgeführten Untersuchungen, Behandlungen und Kontrolltermine grundsätzlich (zum im Jänner 2016 durchgeführten Behandlungstermin siehe später Pkt. 3.1.) im Zusammenhang mit ihrer Behinderung standen. Vielmehr ergibt sich dies auch aus den Diagnosen der vorgelegten Arztbriefe (siehe beispielsweise OP-Bericht vom 15.12.2016, Arztbriefe vom 26.4.2016, 21.6.2016, 5.9.2017 etc). Ebenso erscheint auch die Behandlung bei der Logopädin im Jahr 2015 als notwendig im Rahmen der Krankenbehandlung, auch wenn die Krankenkasse gerade einmal die Hälfte der Kosten erstattete. Auch wenn die Behinderung im Jahr 2015 noch nicht vorgelegen hatte, ist unzweifelhaft, dass bereits in diesem Jahr sprachliche Probleme vorhanden waren und erscheint eine (wenn auch erst später diagnostizierte) Sprachentwicklungsstörung ohne logopädische Betreuung nicht behandelbar.

Die Feststellungen zur Untersuchung im ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** in Deutschland ergeben sich aus dem von dem Bf. mit seinem Schreiben vom 27.9.2024 übermittelten ärztlichen Befund, der Rechnung und der Bestätigung über die Erstattung von Kosten der Krankenbehandlung durch die ÖGK. Dass der Bf. mit seiner Tochter auf Anraten einer zweiten Kinderfachärztin dorthin fuhr, ergibt sich aus den glaubhaften Angaben des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024. Dass diese Kinderfachärztin mittlerweile verstorben ist, bestätigt sich auch aus einem Nachruf im Internet auf trauer.kleinezeitung.at. Die Feststellungen zur Überweisung durch die Kinderfachärztin Dr. ***KÄ1*** gründen sich grundsätzlich ebenso auf die Aussagen des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024, der überdies den Überweisungsschein vom 16.8.2016 vorlegte.

In Hinblick auf die Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht (Beschluss vom 11.11.2024), wonach der Bf. mittels geeigneter Unterlagen (ärztliches Attest, Gutachten) die medizinische Notwendigkeit oder triftige medizinische Gründe für die Untersuchung im ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** nachzuweisen habe, teilte der Bf. mit, dass er von der bereits verstorbenen Kinderfachärztin, die damals das ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** empfahl, kein Gutachten mehr bekommen könne. Auch die Ordination von Dr. ***KÄ1*** habe außer der Überweisung keine Unterlagen mehr, allerdings sei sich Dr. ***KÄ1*** sicher, dass die Überweisung aus triftigen Gründen erfolgte. Eine schriftliche Stellungnahme dazu gibt es aber nicht.

Im konkreten Fall ist zu berücksichtigen, dass die Kinderfachärztin lediglich einen einfachen (nationalen) Überweisungsschein ausstellte, der für Behandlungen oder Untersuchungen im Ausland nicht ausreicht. Auch für die Kostenübernahme durch die Krankenkasse ist eine bestimmte Vorgehensweise zu beachten. Demnach bedürfen EU-Auslandsuntersuchungen

grundsätzlich im Vorhinein eines Antrags bei dem zuständigen Sozialversicherungsträger auf Kostenübernahme der Behandlung (siehe hierzu insbesondere im Internet gesundheit.gv.at zur grenzüberschreitenden Gesundheitsversorgung sowie gesundheitskasse.at). Voraussetzung für die Kostenübernahme ist, dass die Behandlung unbedingt notwendig oder sinnvoll und zweckmäßig und in Österreich nicht möglich ist. Dies ist von einem Schwerpunkt- oder Zentralkrankenhaus zu bestätigen (siehe hierzu der Antrag auf Kostenübernahme einer Behandlung im Ausland der ÖGK, im Internet abrufbar unter gesundheitskasse.at sowie das Beiblatt „Beurteilung des Antrags auf Kostenübernahme einer Krankenbehandlung“, das von einem Spital ausgefüllt werden muss).

Ein solcher Antrag wurde nicht gestellt. Dies ergibt sich insbesondere aus dem vorgelegten Gedächtnisprotokoll zum Diskurs des Bf. mit der OÄ, wonach der Bf. darum gebeten habe, zumindest zu bestätigen, dass es sinnvoll war, ins Kinderzentrum zu fahren, und den Aussagen des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024, wonach der Kinderärztin die EU-Vorgangsweise nicht bekannt war und die GKK mangels EU-Überweisungsscheins den Rechnungsbetrag nicht erstattete und den Bf. mit der Einholung einer nachträglichen Bestätigung des Krankenhauses beauftragte.

Es muss jedoch davon ausgegangen werden, dass die Kinderfachärztin die Familie bei entsprechender Wichtigkeit über die korrekte Vorgehensweise zur Berücksichtigung der Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger aufgeklärt oder sich zumindest selbst informiert hätte. Denn es muss für ins EU-Ausland überweisende ÄrztInnen klar sein, dass dabei gewisse Vorschriften zu berücksichtigen sind. Hinzu kommt, dass die ausstellende Kinderfachärztin nicht diejenige war, die das Kinderzentrum der Familie empfahl.

Die Feststellung, wonach der Bf. mit seiner Familie in die Universitätsklinik ***Ort1*** fuhr, um nachträglich eine Bestätigung über die Notwendigkeit der Untersuchung in Deutschland zu erwirken, ergibt sich aus dem vom Bf. mit seinem Schreiben vom 27.9.2024 vorgelegten Gedächtnisprotokoll einer Angestellten der Universitätsklinik ***Ort1*** vom 17.11.2016. Aus diesem geht hervor, dass an diesem Tag der Bf. mit seiner Familie in der klinischen Abteilung für allgemeine Pädiatrie erschien und rückwirkend eine Bestätigung über die Notwendigkeit einer Untersuchung, die in Deutschland stattgefunden hatte, haben wollte. Ein solcher Nachweis wurde von der zuständigen Ärztin verweigert.

Auch das Krankenhaus, in dem ***C*** in ärztlicher Betreuung war, bestätigte somit nicht die medizinische Notwendigkeit für die Untersuchung im ***Kinderzentrum*** ***Ort3***. Natürlich kann es fraglich sein, ob diese nur deshalb nicht bestätigt wurde, weil das Ersuchen der Eltern erst im Nachhinein gestellt wurde. Allerdings wurde oben bereits dargelegt, dass auch die Kinderfachärztinnen keine medizinische Notwendigkeit oder triftige Gründe hierfür bestätigten. Gerade aufgrund des Umstandes, dass sich das gegenständliche Kinderzentrum im Ausland befunden hat, stellt sich in Hinblick auf die Notwendigkeit zudem die maßgebliche

Frage, ob die Untersuchung nicht auch im Inland hätte stattfinden können. Der Bf. legt in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 27.11.2024 dar, dass die österreichischen behandelnden ÄrztInnen seiner Tochter erst nach der Untersuchung in ***Ort3*** „qualifiziert geholfen“ hätten und er nicht sagen könne, ob dies auch ohne die Untersuchung der Fall gewesen wäre. Diese Annahmen lassen sich durch die vorgelegten ärztlichen Befunde (etwa in Hinblick auf geänderte Diagnosen, höhere Anzahl an Arztbesuchen etc.) weder bestätigen, noch führt der Bf. näher aus, worin diese qualifizierte Hilfe konkret bestand. Umgekehrt ergibt sich aus dem ärztlichen Befund des ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** kein Hinweis, weshalb die dort vorgenommene Untersuchung nicht auch in Österreich hätte vorgenommen werden können.

Die Fahrten zur Firma ***Fa. Z*** wies der Bf. nach, indem er das Ergebnis eines bei ***C*** vorgenommenen Hörtests der Firma ***Fa. Z*** vom 18.2.2016 sowie die beiden Rechnungen betreffend die Hörgeräte (Rechnung vom 1.8.2016 sowie vom 29.12.2016) vorlegte. Dabei ist unzweifelhaft, dass ***C*** dafür dreimal zum Hörakustiker gefahren werden musste. Die Kosten der Hörgeräte etc. wies der Bf. ebenfalls durch die beiden soeben genannten Rechnungen nach und legte zudem auch die Bestätigungen der privaten Krankenversicherung über die von ihnen übernommenen Leistungen vor. Geltend gemacht wurden sodann nur die nicht übernommenen Beträge. Zwar ist auf den Rechnungen die Kindesmutter angegeben, weshalb sich grundsätzlich die Frage stellt, ob die Kosten auch tatsächlich von dem Bf. übernommen wurden. Es gilt jedoch zu beachten, dass aus dem von der RichterIn im finanzbehördlichen Informationssystem abgefragten Einkommensteuerbescheid der Kindesmutter für das Jahr 2016 ersichtlich ist, dass diese im Jahr 2016 über keine Einkünfte verfügte. Aus diesem Grund ist es glaubhaft, dass die geltend gemachten Kosten durch den Bf. getragen wurden.

Die Feststellungen zur Höhe der Fahrtenkosten ergeben sich aus den vom Bf. vorgelegten Berechnungen auf der Grundlage des amtlichen Kilometergeldes von EUR 0,42 pro Kilometer. Durch den Nachweis bzw. Glaubhaftmachung der stattgefundenen Termine (siehe oben) konnte der Bf. die Fahrten mit seinem privaten PKW zu den jeweiligen Behandlungen glaubhaft machen. Die angegebenen Kilometer sind plausibel und sieht das Bundesfinanzgericht keinen Grund, diese in Zweifel zu ziehen.

Es ist zwar grundsätzlich zu bezweifeln, dass der Bf. stets selbst mit seiner Tochter zu Therapien und ärztlichen Untersuchungen gefahren ist, zumal er in den streitgegenständlichen Jahren einer Vollzeittätigkeit nachging. Das hat der Bf. aber auch gar nicht behauptet (in der Stellungnahme vom 18.9.2024 weist er lediglich darauf hin, dass er mit ihr nach ***Ort3***, Deutschland gefahren sei, was durchaus glaubhaft ist und sich überdies aus dem ärztlichen Bericht des ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** vom 22.9.2016 ergibt, wonach ***C*** von ihren Eltern zur Entwicklungsdiagnostik vorgestellt wurde). Entscheidend ist, wem die Kosten für diese Fahrten entstanden sind. Eine Abfrage im finanzbehördlichen Abgabensinformationssystem der Einkommensteuerbescheide der Kindesmutter für 2015 bis

2017 zeigte, dass diese im Jahr 2015 EUR 108,44, im Jahr 2016 EUR 0,- und im Jahr 2017 EUR 495,07 an Einkünften erzielte. Es konnten somit bei dieser auch keine Aufwendungen im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen mit steuerlicher Auswirkung berücksichtigt werden. Wenngleich die Kindesmutter für die Jahre 2015 und 2016 sowie bis März 2017 unrechtmäßig Notstandshilfe bezog (siehe hierzu die vom Bf. mit Schreiben vom 27.9.2024 vorgelegte gekürzte Urteilsausfertigung vom 27.2.2020 des Landesgerichts für Strafsachen *****Ort1*****), ist nicht davon auszugehen, dass die Kindesmutter mit diesen Bezügen zur Kostendeckung der durch die Behinderung der Tochter angefallenen Mehrausgaben (neben den ohnehin anfallenden Kosten für die ab Oktober 2016 sechsköpfige Familie) beitragen konnte.

Die Feststellung des Bezugs der erhöhten Familienbeihilfe für *****C***** gründet sich auf die Mitteilung des Finanzamts über den Bezug der Familienbeihilfe vom 22.3.2024 an den Bf., in der das Finanzamt über den Erhöhungsbetrag wegen erheblicher Behinderung betreffend der Tochter *****C***** informiert. Diese Mitteilung legte der Bf. dem Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren mit Schreiben vom 27.9.2024 vor. Eine durch das Bundesfinanzgericht durchgeführte Abfrage im „Familienbeihilfeninformationssystem“ führte zu keinen den Feststellungen widersprechenden Ergebnissen.

Die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages sowie der Mehrkindzuschläge bei der Kindesmutter ergeben sich aus den an die Kindesmutter gerichteten abgabenbehördlichen Bescheiden (Einkommensteuerbescheide 2015 vom 21.4.2016, 2016 vom 21.7.2017 und 2017 vom 1.3.2018, Bescheide über den Mehrkindzuschlag für die Jahre 2015 vom 9.2.2016, 2016 vom 21.7.2017 und 2017 vom 27.3.2018), die von der RichterIn im finanzbehördlichen Abgabensystem abgefragt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

a. Zum Arbeitszimmer:

Ein Arbeitszimmer liegt im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder eines Einfamilienhauses) darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006 m.w.N.; zuvor bereits VwGH 13.10.1999, 99/13/0093).

Da der Keller nach den eigenen Angaben des Bf. ausschließlich einen eigenen, separaten Eingang hat, liegt (entgegen der Auffassung des Bf. in seiner Stellungnahme vom 18.9.2024) kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vor. Es handelt sich um ein Arbeitszimmer, das sich außerhalb des Wohnungsverbandes befindet. Im Folgenden wird

jedoch gezeigt, warum eine Einstufung des Arbeitszimmers als im Wohnungsverband gelegen zu keinem anderen Ergebnis führen würde:

Nach der zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 201/1996, ergangenen ständigen Rechtsprechung des VwGH durften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn nach der Tätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers erforderlich und der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet war (VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119).

Diese Rechtsprechung des VwGH zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 stützte sich auf die (bis dato unverändert gebliebenen) Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sowie auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Nach diesen Bestimmungen dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Abs. 1 Z 1 leg. cit.) sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Abs. 2 Z 1 leg. cit) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 201/1996, wurde dem § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 eine weitere Bestimmung eingeführt. Nach diesem § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ist somit nur für im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer, nicht aber für außerhalb des Wohnungsverbandes gelegene Arbeitszimmer anzuwenden. Durch die Anwendung dieser Bestimmung werden jedoch die aus den Abzugsverboten des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht beseitigt, sondern bestehen neben den im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 formulierten Voraussetzungen weiter (hierzu VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119).

Die aus § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer bestehen somit für innerhalb und außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmer gleichermaßen. Zusätzlich zu diesen Anforderungen müssen im

Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer aber auch die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 erfüllen.

Entscheidend im vorliegenden Beschwerdefall ist daher die Frage, ob sich das Arbeitszimmer für die berufliche Tätigkeit als erforderlich erweist. Nur wenn diese Frage bejaht wird, ist in der Folge zu prüfen, ob das weitere Erfordernis der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung für die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen gegeben ist. Diese Prüfungsschritte wären, wie oben erwähnt, auch bei einem Arbeitszimmer im Wohnungsverband vorzunehmen.

Ein dem Steuerpflichtigen zur Berufsausübung dienender Wohnraum außerhalb des Wohnungsverbandes kann nach der Rechtsprechung des VwGH – unter dem Gesichtspunkt, dass ein noch nicht zu Wohnzwecken verwendeter Wohnraum auch künftiger Wohnungsvorsorge etwa für Angehörige oder in Form von Wohnungseigentum der Vermögensanlage dienen kann – nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn er sich als für die Berufsausübung „unbedingt“ notwendig erweist. Ein bloßer Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit reicht nicht aus, um das Kriterium der Erforderlichkeit zu erfüllen (vgl. hierzu VwGH 16.11.2023, Ra 2023/15/0047 m.w.N.).

Das Kriterium der Notwendigkeit ist dabei in zwei voneinander unterscheidbaren Ausprägungen zu beachten. Einerseits unter dem Gesichtspunkt der Art der Tätigkeit und der Auslastung des dafür verwendeten Raumes, und andererseits im Hinblick auf die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nicht schon an seiner Dienststelle ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028). Die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber steht der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. auch VwGH 7.10.2003, 99/15/0203; 16.12.2003, 2001/15/0197). Anderes könnte sich in einem solchen Fall allenfalls dann ergeben, wenn ein Abgabepflichtiger aufgrund seiner Krankheit bzw. Behinderung die Arbeit zum Großteil von zu Hause aus erledigen muss (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165 m.w.N.). Die Notwendigkeit hängt somit im Ergebnis grundsätzlich von der Gesamtheit der konkreten Umstände des Einzelfalls ab (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165).

Gegen das Vorliegen der Notwendigkeit des Arbeitszimmers spricht zunächst schon, dass dem Bf. bei seinem Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand, der jederzeit für ihn zugänglich war und der auch vom Bf. selbst am Wochenende und abends genutzt wurde. Auch wenn der Bf. argumentiert, dass das Hardwarelabor nach seinem damaligen Wissensstand keinen Platz in der Firma gehabt hätte, steht dem entgegen, dass sein Arbeitgeber die Einrichtung eines Hardwarelabors in den Privaträumen des Bf. nicht angeordnet hat. Auch aus dem Umstand, dass der Arbeitgeber die Kosten für die Errichtung des Hardwarelabors nicht übernehmen wollte, lässt sich ableiten, dass aus Sicht des Arbeitgebers keine Erforderlichkeit dafür bestand.

Aus der an das Finanzamt gerichteten Bestätigung vom 27.7.2020 des Arbeitgebers kommt klar hervor, dass der Bf. sein privates im Arbeitszimmer befindliches Hardwarelabor für seine berufliche Tätigkeit verwendete und seine damit gemachten Erfahrungen überaus nützlich für die Firma waren. Auch ergeben sich daraus eine (bloß) erfolgreiche Einbringung, Zweckmäßigkeit und ein Beitrag zur Erreichung der „persönlichen Zielsetzungen“ im Rahmen der beruflichen Zielvereinbarungen. Eine unbedingte Notwendigkeit des Arbeitszimmers zur Erfüllung seiner beruflichen Tätigkeit ist daraus jedoch nicht abzuleiten. Auch spätere Gehaltssteigerungen und geleistete Boni für die besonderen Erfahrungen des Bf. und seinen außerbetrieblichen Einsatz zeigen, dass sein im Arbeitszimmer eingerichtete Hardwarelabor gerade nicht vom Arbeitgeber zur Erfüllung seiner beruflichen Tätigkeit vorausgesetzt wurde.

Soweit der Bf. in seiner Stellungnahme vom 18.9.2024 auf das vom VwGH (16.11.2023, Ra 2023/15/0047) zitierte Erkenntnis vom 14.3.1990, 89/13/0102 hinweist und auf die Wesentlichkeit der im Arbeitszimmer aufgewendeten Arbeitszeit abstellt, die auch bei ihm gegeben sei, ist zu beachten, dass es sich bei dem vom VwGH zitierten Erkenntnis um den Fall einer Lehrerin handelte und nicht mit dem streitgegenständlichen Fall vergleichbar ist: In dem Erkenntnis vom 14.3.1990, 89/13/0102 bestätigte der VwGH, dass die Unterrichtsfächer Deutsch und Englisch es regelmäßig notwendig machen, dass Lehrer auch außerhalb der Schule Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten tätigen. *„Wenn nun aber Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten außerhalb der Schule erbracht werden **müssen** (Anm: Hervorhebung nicht im Original), in der dem Haushalt dienenden Wohnung zumutbarerweise jedoch nicht durchgeführt werden können, so erscheint ein außerhalb der Wohnung gelegener Arbeitsraum an sich notwendig. Es darf allerdings im Sinne der bereits angeführten Rechtsprechung nicht bloß eine geringfügige und an sich entbehrliche berufliche Nutzung des Arbeitsraumes vorliegen.“*

Für das Bundesfinanzgericht stehen der persönliche Ehrgeiz des Bf. und sein Bestreben, die bestmögliche Leistung in seiner Tätigkeit zu erbringen, außer Zweifel. Für die Beurteilung der Frage, inwieweit das Arbeitszimmer für seine berufliche Tätigkeit aber tatsächlich (unbedingt) notwendig war, ist jedoch nicht auf subjektive Motive, sondern auf eine objektive Betrachtungsweise abzustellen. Die Umsetzung des durch das (freiwillig in den Privaträumen errichtete) Hardwarelabor und der dort eingerichteten Testumgebung erlangten Wissens und der Erfahrungen in der beruflichen Tätigkeit führt zu keiner Notwendigkeit für die berufliche Tätigkeit. Daran kann auch der Umstand, dass der Arbeitgeber des Bf. diese Kenntnisse des Bf. später mit Gehaltssteigerungen und Boni anerkannt hat, nichts ändern, da es auf das wirtschaftliche Ergebnis nicht ankommt (vgl. hierzu nur ferner VwGH 20.7.1999, 98/13/0222 zum Grundsatz des Veranlassungszusammenhanges).

Aus diesem Grund waren die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

b. Zur Behinderung

Der Bf. macht für die Jahre 2015 bis 2017 Aufwendungen im Zusammenhang mit ***C***s Behinderung als außergewöhnliche Belastungen geltend. Dies betrifft einerseits Fahrtkosten zu diversen medizinischen Untersuchungen bzw. Behandlungen, zum Hörakustiker sowie zu ***C***s Kindergarten. Andererseits macht der Bf. auch Kosten für eine medizinische Untersuchung im ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** in Deutschland, für logopädische Therapien und Hörgeräte samt Zubehör geltend.

Hierzu ist festzuhalten: Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung (im Folgenden: i.d.F.) BGBl I 2012/112 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Außergewöhnlich ist eine Belastung nach Abs. 2 leg. cit., soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Sie ist außergewöhnlich (Abs. 3 leg. cit.), wenn sie dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, d.h. wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Abs. 4 leg. cit. setzt voraus, dass die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 i.V.m. Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht allerdings bestimmte Aufwendungen vor, die ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können. Darunter fallen u.a. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gem. § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (im Folgenden: FLAG) 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 ermächtigt außerdem den Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festzulegen, 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. Aufgrund dieser Verordnungsmächtigung ist die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 i.d.F. BGBl II 430/2010 (im Folgenden: VO über agBel) ergangen.

Nach § 5 Abs. 1 der VO über agBel sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten Personen, für die gem. § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich EUR 262 vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen. Zusätzlich dazu sind nach § 5 Abs. 3 der VO über agBel auch Aufwendungen nach § 4 der VO über agBel im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Darunter fallen nicht regelmäßig anfallende

Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß.

Nach der Rechtsprechung des VwGH fallen unter Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der VO über agBel einerseits Kosten der Heilbehandlung der die Behinderung verursachenden Erkrankung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; 28.6.2006, 2002/13/0134), andererseits Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung (vgl. VwGH 23.1.2019, 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. etwa VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010 m.w.N.; 20.9.2023, Ro 2021/13/0025 m.w.N.).

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 13.3.2023, Ra 2020/13/0057 m.w.N.). 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 11.2.2022, Ra 2020/13/0062 m.w.N.). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind. 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 5.3.2020, Ra 2019/15/0159; 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; 20.9.2023, Ro 2021/13/0025)

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen auch die Fahrtkosten zu derartigen Heilbehandlungen unter den Begriff der Heilbehandlungen nach § 4 der VO über agBel (vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094). Sie können allerdings nur in der notwendigen Höhe berücksichtigt werden (vgl. hierzu VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029).

Daraus ergibt sich für die einzelnen vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen Folgendes:

Zur Logopädie 2015:

Die Kosten für die Logopädie fallen, soweit sie nicht von der Krankenkasse erstattet wurden, unter den Begriff der Heilbehandlungen, da die logopädische Therapie im Zusammenhang mit ***C***s sprachlichen Problemen notwendig war für die Linderung der Erkrankung.

Die Anwendung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 (Aufwendungen ohne Selbstbehalt) sowie des § 5 der VO über agBel setzen allerdings den Bezug erhöhter Familienbeihilfe voraus und kommen

für das Jahr 2015 daher nicht in Betracht. Im Übrigen setzen auch die restlichen Bestimmungen der VO über agBel sowie die Regelung des § 35 EStG 1988, auf den im § 34 Abs. 6 EStG verwiesen wird, das Vorliegen einer Behinderung voraus. Eine solche wurde bei ***C*** rückwirkend mit Februar 2016 festgestellt. Daher können im Jahr 2015 angefallene Aufwendungen für ***C***s Heilbehandlungen erst dann berücksichtigt werden, wenn der nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu ermittelnde Selbstbehalt überschritten ist.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2012/112 beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von mehr als EUR 14.600 bis EUR 36.400 10%. Er vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht (1. Teilstrich, im Folgenden: TS), wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder der 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 EStG 1988 von höchstens EUR 6.000 erzielt (2. TS) sowie für jedes Kind (§ 106 EStG).

Im Jahr 2015 war der Bf. (noch) nicht verheiratet und es stand ihm auch kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Aus diesem Grund kann eine Verminderung des Selbstbehaltes nur für jedes Kind im Sinn des § 106 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I 2009/135 erfolgen. Als Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht. (Ehe-)Partner ist gem. Abs. 3 leg. cit. eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer Lebensgemeinschaft lebt.

Im maßgeblichen Jahr 2015 hat der Bf. zusammen mit der Kindesmutter drei Kinder. Das dritte Kind kam allerdings erst im Oktober 2015 auf die Welt, weshalb hier für das Jahr 2015 kein Kind im Sinn des § 106 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt. Aus diesem Grund reduziert sich der Selbstbehalt im Jahr 2015 um 2% auf 8%.

Daraus ergibt sich jedoch, dass die für das Jahr 2015 geltend gemachten Aufwendungen unterhalb des Selbstbehaltes liegen und daher die Kosten für die Logopädie nicht berücksichtigt werden können.

Zu den Therapien im Kindergarten 2016 und 2017:

Die Therapien, die ***C*** im Rahmen der IZB-Betreuung im Kindergarten in den Betreuungsjahren 2016/17 und 2017/18 durch ausgewiesene SpezialistInnen in den jeweiligen Fachgebieten erhalten hat, standen im Zusammenhang mit ihrer Behinderung und waren zur Besserung der diagnostizierten Behinderung notwendig (siehe hierzu 1. Sachverhaltsfeststellung und 2. Beweiswürdigung). Sie fallen damit unter den Begriff der Heilbehandlungen im Sinn des § 4 der VO über agBel.

Da die Kosten für die Therapien vom Land ***Bundesland1*** übernommen wurden, machte der Bf. nur Fahrtkosten zum Kindergarten geltend.

Hinsichtlich der Fahrten zum Kindergarten sind dem Bf. zweifelsfrei Mehraufwendungen aufgrund der Behinderung seiner Tochter erwachsen. Denn es ist anzunehmen, dass ohne die Behinderung der Tochter schon aus Praktikabilitätsgründen ein Kindergarten in der Nähe oder näheren Umgebung des Wohnhauses gewählt worden wäre (siehe hierzu schon 2. Beweiswürdigung). Durch die Nähe zum Arbeitsplatz des Bf. sind dem Bf. grundsätzlich aber nur Mehraufwendungen entstanden, die sich auf die zusätzlich zu fahrende Strecke zwischen seinem Arbeitsplatz und dem Kindergarten beziehen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH stellen auch die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar (vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094 zu Fahrtkosten, die sich aus dem Kilometergeld ergaben).

Aus diesem Grund sind vom Bf. geltend gemachte Fahrtkosten für die zusätzliche Strecke zwischen seinem Arbeitsplatz in ***Ort2*** und ***C***s Kindergarten im selben Ort im Ausmaß von EUR 77,95 im Jahr 2016 und von EUR 232,51 im Jahr 2017 anzuerkennen (zur Höhe der Fahrtkosten siehe ausführlich unter 2. Beweiswürdigung).

Zusätzlich dazu machte der Bf. Fahrtkostenbeträge in Höhe von EUR 375,- im Jahr 2016 und von EUR 750,- im Jahr 2017 als außergewöhnliche Belastungen geltend. Diese Beträge habe er an Herrn ***D*** für etwaige Fahrten zum Kindergarten gezahlt, wenn er selbst verhindert gewesen sei. Nach § 4 der VO über agBel sind Kosten, zu denen grundsätzlich auch Fahrtkosten zählen, für Heilbehandlungen nur im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Wie sich aus Pkt. 2 dieses Erkenntnisses (Beweiswürdigung) ergibt, ist dem Bf. ein Nachweis dieser Kosten nicht gelungen. Sie konnten aus diesem Grund nicht berücksichtigt werden.

Zu den Arztterminen 2016 und 2017 und zur Hörakustik:

Auch für die im Sachverhalt festgestellten Arzttermine in der Universitätsklinik ***Ort1*** macht der Bf. die Fahrtkosten auf der Grundlage des amtlichen Kilometergeldes als außergewöhnliche Belastung aufgrund der Behinderung seiner Tochter geltend. Da diese Kosten ab Februar 2016 im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung im Sinn des § 4 der VO über agBel stehen, waren diese Fahrtkosten grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit einer Behinderung der Tochter anzuerkennen.

Die Fahrtkosten in Hinblick auf die Untersuchung, die im Jänner 2016 stattfand, stehen allerdings (noch nicht) im Zusammenhang mit ***C***s Behinderung, da diese erst rückwirkend mit Februar 2016 festgestellt wurde. Diese Fahrtkosten im Ausmaß von EUR 8,06 könnten daher erst berücksichtigt werden, wenn der Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 überschritten worden wäre.

Da die Fahrt vom 17.11.2016 in die Universitätsklinik nicht unmittelbar mit einer Behandlung seiner Tochter im Zusammenhang stand, sondern lediglich vorgenommen wurde, um nachträglich eine Bestätigung über die Notwendigkeit der Untersuchung im ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** in Deutschland zu erlangen, waren die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Fahrtkosten nicht zu berücksichtigen.

Für die dem Bf. entstandenen Kosten für die Hörgeräte der Tochter sowie die damit verbundenen Fahrten zum Hörakustiker gilt Ähnliches wie für die Fahrtkosten zu den ärztlichen Behandlungsterminen im Krankenhaus: Da es sich bei den Hörgeräten um Heilbehelfe handelt, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, und die damit verbundenen Aufwendungen nicht regelmäßig anfallen, waren die geltend gemachten Kosten ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Nicht zu berücksichtigen waren hingegen die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der im ***Kinderzentrum*** ***Ort3*** in Deutschland vorgenommenen Untersuchung vom 19.9.2016 standen. Nur Aufwendungen für Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind, können nach der oben dargelegten Rechtsprechung des VwGH als außergewöhnliche Belastung abzugsfähige Krankheitskosten berücksichtigt werden. Dabei ist der Nachweis anhand eines ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens zu erbringen. Dieser Nachweis ist dem Bf. nicht gelungen.

Zum Pauschbetrag nach § 5 der VO über agBel:

Gem. § 5 Abs. 1 der VO über agBel sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gem. § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich EUR 262,- vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen.

Dem Bf. steht daher ab Februar 2016 ein Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 der VO über agBel zu. Der Pauschbetrag beträgt daher im Jahr 2016 EUR 2.882,- und im Jahr 2017 EUR 3.144,-.

c. Zu den übrigen Anträgen im fortgesetzten Verfahren

Mit Erkenntnis vom 15.3.2023, RV/2100585/2022, hat das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der handybezogenen Wirtschaftsgüter eine private Nutzung von 40% anstatt der vom Bf. geltend gemachten 20% angenommen. In seiner Stellungnahme vom 18.9.2024 beantragte der Bf. wiederum die ursprüngliche Berücksichtigung von 80% der Aufwendungen für seine berufliche Tätigkeit. Dazu führt er aus, dass die Annahme des Richters zwar richtig sei, wonach die Handys von seinen Testusern nicht zu 80% für seine beruflichen Aufgaben verwendeten worden seien. Dies seien allerdings deren geldwerte fremdvergleichsfähige Vorteile (unter EUR 730,-/Jahr) aus ihrer Arbeit für den Bf.

Das Vorbringen des Bf. ist nicht schlüssig und zeigt keine Notwendigkeit zur Verminderung des privaten Ausmaßes der handybezogenen Wirtschaftsgüter auf. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass die Handys dem Bf. zuzurechnen sind, die er wiederum seinen Testusern zur Verfügung stellte. Damit bedarf es aber auch der entsprechenden beruflichen Nutzung, um Werbungskosten im beantragten Ausmaß geltend zu machen, was nicht der Fall ist.

Nach Zurücknahme der Anträge auf den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Mehrkindzuschlag im Rahmen des am 23.2.2023 stattgefundenen Erörterungstermins, stellte der Bf. mit Schreiben vom 18.9.2024 nun im fortgesetzten Verfahren abermals den Antrag auf Berücksichtigung. Wie dem Bf. bekannt ist, wurde der Kindesmutter aufgrund damals unrichtiger Angaben der Alleinerzieherabsetzbetrag für die Jahre 2015, 2016 und 2017 zugesprochen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag ist – wie der Alleinerzieherabsetzbetrag auch – grundsätzlich vom Steuerbetrag abzuziehen. Wird kein Einkommen erzielt, kommt es also zu einer Negativsteuer, d.h. zu einer Erstattung im Rahmen der Veranlagung (*Kirchmayr/Sturma in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ [2024] § 40 Tz 1). Der Alleinerzieherabsetzbetrag wurde der Kindesmutter daher im Rahmen ihrer Veranlagungen 2015, 2016 und 2017 erstattet. Alleinverdienerabsetzbetrag und Alleinerzieherabsetzbetrag schließen aber einander aus (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0002). Aufgrund der Geltendmachung des Alleinerzieherabsetzbetrages durch die Kindesmutter kann der Alleinverdienerabsetzbetrag beim Bf. nicht berücksichtigt werden.

Auch der Mehrkindzuschlag wurde der Kindesmutter für die Jahre 2015, 2016 und 2017 im Wege der Veranlagung ausgezahlt. § 9b FLAG 1967 sieht eine Möglichkeit vor, auf den Mehrkindzuschlag zugunsten des im gemeinsamen Haushalt lebenden Elternteils, der veranlagt wird, zu verzichten. Da ein solcher Verzicht aber gerade nicht erfolgt ist und die Auszahlung an die Kindesmutter erfolgte, kann auch der beantragte Mehrkindzuschlag beim Bf. nicht berücksichtigt werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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 Hinblick auf die Frage der Absetzbarkeit der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer wurde die der Rechtsanschauung des VwGH (vgl. VwGH 16.11.2023, Ra 2023/15/0047) entsprechende Rechtslage hergestellt.

[...]

Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht mit der vorliegenden Entscheidung der unter Punkt 3.1. zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung des VwGH. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung liegen demnach nicht vor. Aus diesem Grund war die Unzulässigkeit einer Revision auszusprechen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Dezember 2024