

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, (Beschwerdeführer, abgekürzt: Bf.), über die Beschwerde des Bf. vom 27. Juli 2020 gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. Juli 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wird der angefochtene Bescheid abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2019 wird mit -818,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Erster Rechtsgang (Verfahrensgang bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes):

Der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf.) machte in seiner Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2019 u.a. berufliche Fahrtkosten iHv 234,36 € und Tagesdiäten iHv 205,15 € als Werbungskosten sowie außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 37,00 € (eigene Krankheitskosten) und in Höhe von 6.500,00 € betreffend sein imSommer2011 geborenes Kind (Sohn) ohne Behinderung geltend.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart richtete an den Bf. ein mit 17. Juni 2020 datiertes Ergänzungsersuchen (Ergänzungsvorhalt) u.a. betreffend die außergewöhnlichen Belastungen.

Der Bf. beantwortete das Ergänzungsersuchen zunächst mit Schreiben vom 8. Juli 2020, worin u.a. ausgeführt wurde, dass die außergewöhnlichen Belastungen betreffend eigene

Krankheitskosten (***1***) 18,92 € betrugen, wozu entsprechende Behandlungsbeitrag-Rechnungen der ***1*** beigelegt wurden. Zu den beruflichen Reisekosten wurde ausgeführt, dass der diesbezügliche Arbeitgeber (***2***) die Reisekosten nicht ersetze. In einer Zusammenfassung des Fahrtenbuches wurden die beruflichen Fahrtkosten mit 281,40 € km-Geld für 670 km angegeben.

Weiters übermittelte der Bf. am 16. Juli 2020 zwei Seiten der Übersetzung eines tschechischen Urteiles betreffend das Kind Sohn in die deutsche Sprache und brachte vor, dass er laut dessen Punkt II seinen Sohn Sohn bei der Mutter abzuholen und zur Mutter zurückzubringen habe. Er wohne in östOrt1 und sein Sohn lebe in OrtXinTschechien (Tschechische Republik). Die Distanz lt. google Map sei ca. 140 km. Jeden zweiten Freitag – inzwischen habe sich der Bf. mit der Kindesmutter auf Freitag statt Samstag geeinigt – fahre der Bf. um 12:00 Uhr nach OrtXinTschechien und fahre dann mit seinem Sohn nach östOrt1, damit er auch Kontakt mit seinen Großeltern und der restlichen Familie in Österreich habe und auch wegen des Erlernens der deutschen Sprache. Am Sonntag fahre der Bf. wieder nach OrtXinTschechien und anschließend wieder nach östOrt1.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 17. Juli 2020 datierten Einkommensteuerbescheid 2019, in welchem Werbungskosten (die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte) iHv 1.111,89 € (darin enthalten berufliche Fahrtkosten iHv 234,36 € und Tagesdiäten iHv 205,15 €) sowie außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 37,00 € berücksichtigt wurden, welche durch einen Selbstbehalt in derselben Höhe neutralisiert wurden. Hinsichtlich außergewöhnliche Belastungen wurde in der Bescheidsbegründung ausgeführt: „... Die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für Fahrtkosten betreffend Abholung Ihres Kindes, sind weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung in Sinne des Einkommensteuergesetzes. ...

*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.
Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.432,33 Euro.“*

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 27. Juli 2020 auf elektronischem Wege Beschwerde und machte außergewöhnliche Belastungen für ein Kind ohne Behinderung in Höhe von 6.761,68 € geltend. Der Bf. brachte vor: „Im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 17.7.2020 wurden mir die Aufwendungen für Fahrtkosten betreffend der Abholung meines Kindes nicht anerkannt. Begründet wurde das damit, dass es keine tatsächlichen, rechtlichen noch sittliche Gründe zwangsläufig gibt, die Kosten anzuerkennen. Aus dem Urteil der tschechischen Republik, welches dem Finanzamt vor liegt, vom 16.2.2014 geht hervor, dass ich die Zeit an geraden Wochenende + seinen jeden 2. Geburtstag sowie jeweils vom 25.12-26.12 mit meinem Kind verbringen darf. Weiters wird angeführt, dass ich meinen Sohn abzuholen habe und wieder zurück zu bringen habe. Es steht ausser Frage, dass es sowohl sittlich wie auch rechtlich für das

Wohl des Kindes zu seinem Besten ist wenn es Kontakt zu seinem Vater hat noch dazu wenn die Entfernung so groß ist und die Kosten fürs Hin und Herfahren nicht von beiden Elternteilen geteilt werden müssen.

Ich habe dem Finanzamt mein Fahrtenbuch vorgelegt aus dem die Fahrten für die Sicherheitsfirma ersichtlich sind. In diesem Fahrtenbuch ist auch eine Spalte in der die Fahrten von und zu meinem Kind angeführt sind. Allerdings ist diese Spalte nicht als solche gekennzeichnet, da mir nicht von Anfang an klar war, dass das FA auch diese Daten von mir haben wollte und auch keine weiteren Daten (Einträge im Fahrtenbuch) von mir gefordert hat. Eine Fahrtstrecke beträgt ca 150 km von östOrt1 nach OrtXinTschechien (in Tschechien). Diese Strecke fahre ich zumindest jedes 2. Wochenende 4 Mal. Von östOrt1 nach Tschechien (allerdings meist schon am Freitag), mit meinem Kind wieder nach östOrt1 wo wir das Wochenende verbringen um am Sonntag wieder mein Kind zurück zu bringen. Kosten von, im Durchschnitt ca € 6.500 sind 600 km pro Fahrt mal ca 27 Wochen mal 0,42 € amtliches Kilometergeld.

Tatsächlich gefahren bin ich im Jahr 2019 16.099 km. Das entspricht einem KMGeld von € 6.761,58.

Diese Kosten sind mehr als durchschnittlich, sie sind zwangsläufig aus dem Urteil der Tschechischen Republik entstanden und reduzieren erheblich meine wirtschaftliche Situation. Daher hoffe ich, dass diese Kosten anerkannt werden.“

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erließ hierzu eine abweisende, mit 5. Oktober 2020 datierte Beschwerdeentscheidung mit folgender Begründung: „Aufwendungen für Besuchsfahrten zu den Kindern bei getrennt lebenden Partnern stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Zwangsläufigkeit (laut Urteil vom 28.1.14 sind Sie berechtigt ihr Kind abzuholen und zurückzubringen), Außergewöhnlichkeit (es ist nicht außergewöhnlich, dass ein Vater sein Kind besucht) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit muss wesentlich beeinträchtigt sein. Da nicht alle Voraussetzungen erfüllt sind, können die Kosten nicht berücksichtigt werden.“

Hierzu brachte der Bf. am 6. Oktober 2020 auf elektronischem Wege über FinanzOnline einen Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht) ein, beantragte eine mündliche Verhandlung und brachte vor: „In der Beschwerdeentscheidung ist nur minimal auf meine Begründung in der Beschwerde eingegangen worden.

Weiters erkennt die Beschwerdeentscheidungserlassende Behörde den Hintergrund und die Zusammenhänge.

Es wird von einem Besuchrecht ausgegangen. Entsprechend der meisten Urteile für aussergewöhnliche Belastungen für Besuche wird von einen gelegentlichen Besuch ausgegangen und nicht der regelmäßigen Erziehungsaufgaben für ein minderjähriges Kind. Für meinen Sohn Sohn haben seine Mutter und ich gemeinsame Obsorge. (Entsprechend geltendem tschechischen Recht).

Obsorgerecht hat eine andere Dringlichkeit und Notwendigkeit als lediglich ein Besuchsrecht. Es geht um die Erziehung und Entscheidungen für unser Kind.

Gem § 34 Einkommensteuergesetz ist eine Belastung dann aussergewöhnlich, wenn sie
-außergewöhnlich

-zwangsläufig erwachsen

und sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Meist teilen sich die Eltern die Kosten für Fahrten zum jeweilig anderen Elternteil. Dies ist bei uns nicht der Fall und ich habe die Kosten alleine zu tragen.

Wie schon aus der Beschwerdevorentscheidung hervorgeht ist die Belastung wohl aussergewöhnlich, da eine gemeinsame Obsorge in Österreich nicht die Regel ist und sich die Behörde auch gar nicht um diesen Umstand gekümmert hat. Aus den daraus erwachsenden Rechten und Pflichten leitet sich die zwangsläufig erwachsene Belastung ab.

Meiner Obsorgepflicht wird seit der Trennung nachgegangen. Belegbar durch das Fahrtenbuch. Auch kann die [Kindesmutter] diesbezüglich befragt werden.

Auch die Höhe der entsprechenden Belastung ist sicher höher als der Großteil jener Eltern die gemeinsame Obsorge haben und auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist, wie in der Berufung angeführt, gegeben.

Das sind Tatsachen die sowohl sittlich notwendig als auch rechtlich erforderlich sind.“

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart legte die Beschwerde am 11. November 2020 an das Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

Im diesbezüglichen Vorlagebericht brachte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (ursprünglich belangte Behörde – nunmehr ist das Finanzamt Österreich die belangte Behörde) vor, dass die Voraussetzungen für Verpflegungsmehraufwendungen für die Tätigkeit als BrancheAG2 in östOrt2, östOrt3 und östOrt4 nicht gegeben seien. Die Entfernung für die einfache Wegstrecke zu diesen Orten betrage weniger als 25 Kilometer.

Das Fahrtenbuch weise folgende Mängel auf: Die Monate Mai und Juni seien für das Jahr 2018 übermittelt worden. Am 31. August und 1. Oktober 2019 sei nur eine Kilometeranzahl (jeweils 26 km) ohne sonstige Angaben eingetragen. Am 16. Dezember sei ebenfalls nur eine Kilometeranzahl (28 km) ohne sonstige Angaben eingetragen. Die belangte Behörde beantragte, nur die Verpflegungsmehraufwendungen für Wien iHv 40,70 € anzuerkennen. Weiters beantragte die belangte Behörde, die Fahrtkosten iHv 186,48 €, somit ohne die Monate Mai und Juni sowie ohne die vorgenannten Tage anzuerkennen.

Zum ursprünglichen und hauptsächlichen Streitpunkt brachte die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht vor, dass keine Zwangsläufigkeit vorliege, wenn die Aufwendungen eine Folge freiwilligen Verhaltens des Steuerpflichtigen seien. Laut Verwaltungsgerichtshof könnten Aufwendungen, die in Folge einer einvernehmlichen Ehescheidung nach § 55a EheG anfielen, keine außergewöhnliche Belastung sein, weil sie auf ein Verhalten zurückgingen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben

(Verweis auf VwGH 18.2.1999, 98/15/0036).

Häufig werde im Zuge einer Ehescheidung für den nicht obsorgeberechtigten Elternteil ein Besuchsrecht vereinbart. Dies sei üblicherweise mit einem erhöhten Aufwand, z.B. zusätzlichen Fahrtkosten, verbunden, der bewusst für das Kindeswohl in Kauf genommen werde. Auch wenn es sich hier laut Vorbringen um eine geteilte Obsorge handele, beschlössen die Eltern freiwillig, sich zu trennen und nicht mehr im gemeinsamen Haushalt zu leben. Daraufhin sei jede Art der Wohnsitzverlegung denkbar und eine logische Folge der Scheidung. Damit seien Aufwendungen für das Besuchen des Kindes bzw. auch das Abholen des Kindes eine Folge der (freiwilligen) Ehescheidung.

Weiters verwies die belangte Behörde auf VwGH 23.2.2010, 2008/15/0104 und zitierte daraus.

Am 1. Jänner 2021 trat das Finanzamt Österreich gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des bisherigen Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart.

Das Bundesfinanzgericht richtete an den Bf. und das Finanzamt Österreich (nunmehrige belangte Behörde) einen mit 8. April 2021 datierten Vorhalt. Darin wurde der belangten Behörde zu den Fahrtenbuchblättern für Mai und Juni vorgehalten:

„In der Datumsspalte der vom Beschwerdeführer übermittelten Fahrtenbuchblätter für Mai und Juni steht zwar jeweils das Jahr 2018 statt 2019, aber die Kilometerstände schließen ohne Lücke an die Fahrtenbuchblätter für April 2019 und Juli 2019 an. Dies deutet darauf hin, dass es sich trotz der Jahreszahl „2018“ bei den übermittelten Fahrtenbuchblättern für Mai und Juni um diejenigen für das Jahr 2019 handelt.“

Diesbezüglich wurde der Bf. im Vorhalt gefragt: *„Wie ist die Jahreszahl „2018“ in der Datumsspalte der übermittelten Fahrtenbuchblätter für Mai und Juni zu erklären? Wenn es für Mai und Juni 2019 andere Fahrtenbuchblätter als die übermittelten Fahrtenbuchblätter gibt, werden Sie um Nachreichung der anderen Fahrtenbuchblätter ersucht.“*

Zu den Werbungskosten, zu denen das Finanzamt in seinem Vorlagebericht etwas Neues vorbringe, wurde zwecks Nachvollziehung, wie das Finanzamt die Ermittlung des bisherigen Betrages der „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ (1.111,89 €) rechnerisch vorgenommen habe, vorgehalten:

<i>Arbeitsmittel laut Aufstellung</i>	<i>1.078,96 €</i>
<i>abzüglich 40% Privatanteil</i>	<i>-431,58 €</i>
<i>Zwischensaldo</i>	<i>647,38 €</i>
<i>Fachliteratur</i>	<i>25,00 €</i>
<i>Reisekosten laut Aufstellung</i>	<i>234,36 €</i>
<i>Tagesdiäten laut Aufstellung</i>	<i>205,15 €</i>
<i>Summe</i>	<i>1.111,89 €</i>

Die Reisekosten (Fahrtkosten) laut Aufstellung in Höhe von 234,36 € entsprächen 558 km zu 0,42 €. Dem Richter sei aufgefallen, dass die Summe der beruflichen Kilometer laut Fahrtenbuchblättern hingegen 670 km (=112+28+118+132+80+144+28+28) betrage. Somit sei

nach seiner Ansicht von diesen 670 km auszugehen, von denen nach dem Antrag des Finanzamtes allerdings einige Fahrten nicht anzuerkennen wären.

Die Tagesdiäten laut Aufstellung entsprächen der Summe der Stundengelder laut den Fahrtenbuchblättern. Bei der Berechnung der einzelnen Stundengelder (Tagesgelder) sei dem Richter aber folgendes aufgefallen:

- Es seien einige Male diese sogenannten Tagesdiäten (Verpflegungsmehraufwendungen) für Bruchteile von Stunden angesetzt worden.
Jedoch seien Tagesdiäten – sofern eine „Reise“ im steuerlichen Sinne vorliege – gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 mit einem Zwölftel von 26,40 €, d.h. mit 2,20 € für jede angefangene Stunde anzuerkennen. Es wären daher nach Ansicht des Richters – jeweils vorbehaltlich des Vorliegens einer „Reise“ – für 9.7.2019 und 31.7.2019 und 3.8.2019 jeweils Diäten iHv 15,40 € statt 14,85 € sowie für 11.7.2019 und 25.7.2019 und 1.8.2019 jeweils Diäten iHv 17,60 € statt 16,50 € sowie für 7.9.2019 Diäten iHv 24,20 € statt 23,10 € anzuerkennen.
- Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 stehe das volle Tagesgeld iHv 26,40 € für 24 Stunden zu. Statt den für 8.6.2018 (eigentlich 2019) beantragten Diäten iHv 30,80 € für 14 Stunden à 2,20 € könnten nach Ansicht des Richters daher nur maximal 26,40 € anerkannt werden.

Dem Bf. wurde vorgehalten: *„Das Finanzamt bemängelte im Vorlagebericht am Fahrtenbuch, dass für den 31.8.2019 sowie für den 1.10.2019 (auf dem September-Blatt des Fahrtenbuches) sowie für den 16.12.2019 jeweils berufliche Kilometer, aber keine weiteren Angaben (Zielort) eingetragen sind. Das Finanzamt beantragte, die an diesen Tagen eingetragenen Kilometer nicht bei der Ermittlung der als Werbungskosten abzugsfähigen Fahrtkosten anzusetzen.“* Diesbezüglich wurde der Bf. gefragt, ob er die nach Ansicht des Finanzamtes fehlenden Angaben ergänzen könne, oder sonst diesbezüglich eine Stellungnahme abgeben wolle.

Zu dem Antrag des Finanzamtes im Vorlagebericht, wonach keine Verpflegungsmehraufwendungen (Taggelder, Tagesdiäten) für die Tätigkeiten des Bf. in östOrt2, östOrt3 und östOrt4 als abzugsfähige Werbungskosten anerkannt werden sollten, wurde der Bf. um eine Stellungnahme ersucht.

Der Bf. wurde im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes gefragt, ob er mit der Mutter des gemeinsamen Kindes Sohn, verheiratet sei oder gewesen sei. Wenn er mit ihr verheiratet gewesen sei, wurde er nach Details der Scheidung gefragt. Weiters wurde der Bf. gefragt, wie es gekommen sei, dass das gemeinsame Kind, welches ebenso wie die Kindesmutter laut zentralem Melderegister bis 31.7.2012 beim Bf. in östOrt1 (Adresse1) gelebt habe, nunmehr in OrtXinTschechien in der Tschechischen Republik lebe.

Der Bf. wurde um Übermittlung der restlichen Seiten der Übersetzung des tschechischen Urteiles in die deutsche Sprache an das Bundesfinanzgericht ersucht.

Weiters hielt das Bundesfinanzgericht vor, dass die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in § 34 Abs. 4 EStG 1988 mittels des Überschreitens eines Selbstbehaltes definiert werde, wobei der Selbstbehalt im Falle seines Überschrittenwerdens von der außergewöhnlichen und zwangsläufigen Belastung abzuziehen sei.

Der Selbstbehalt betrage laut der Begründung des angefochtenen Bescheides 5.432,33 €. Anhand der Beträge des angefochtenen Bescheides inkl. Lohnzetteldaten habe der Richter die Ermittlung dieses Selbstbehaltes folgendermaßen nachvollziehen können:

	(Vorspalte)	(Hauptspalte)
<i>Einkommen</i>		39.388,37 €
<i>Sonstige Bezüge (Kennzahl 220)</i>	6.945,88 €	
<i>abzügl. SV-Beiträge für Sonst.Bez. (Kz 225)</i>	-1.064,80 €	
	<u>5.881,08 €</u>	5.881,08 €
<i>adaptiertes Einkommen für Selbstbehalt</i>		<u>45.269,45 €</u>
<i>davon 12%</i>		<u><u>5.432,33 €</u></u>

Dem Finanzamt wurde mit dem Ersuchen um Stellungnahme vorgehalten, dass nach Ansicht des Richters diese Ermittlung des Selbstbehaltes unter Anwendung von 12% nicht richtig sei, weil der Bf. (ganzjährig) Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kind habe und deshalb ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 zu berücksichtigen sei, was gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 die Verminderung des Prozentsatzes von 12% um einen Prozentpunkt auf 11% zur Folge habe. Unter der Voraussetzung, dass das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen sich nicht ändere, wäre der Selbstbehalt daher 4.979,64 € (11% von 45.269,45 €).

Weiters erfolgte eine Vorhaltung iZm den im angefochtenen Bescheid angesetzten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten) in Höhe von 37,00 €, welche durch den Selbstbehalt in derselben Höhe neutralisiert worden seien. Ob der Betrag von 37,00 € stimme, sei nicht relevant (gewesen), solange keine weiteren außergewöhnlichen Belastungen anerkannt worden seien, durch welche der Selbstbehalt insgesamt überschritten werde. Das Beschwerdebegehren nach Anerkennung von (weiteren) 6.761,58 € als außergewöhnliche Belastung würde im Fall seiner Stattgabe zu einer Überschreitung des Selbstbehaltes führen, und dann wären auch die 37,00 € relevant, sodass folgender Vorhalt nötig sei: „Die Antwort des Beschwerdeführers vom 8.7.2020 auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 17.6.2020 hat ergeben, dass die Krankheitskosten des Jahres 2019 nicht 37,00 €, sondern 18,92 € (aus 2 Behandlungsbeitragsrechnungen der ***1***) betragen.“

In Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 8. April 2021 teilte der Bf. mit, dass er das Fahrtenbuch als Excel-Datei führe, wobei ihm der Fehler unterlaufen sei, die Blätter für die Monate Mai und Juni in der Datumsspalte nicht geändert zu haben. Es handele sich bei

den von ihm übermittelten Blättern um die Fahrtenbücher aus Mai 2019 und Juni 2019, nicht um diejenigen aus 2018.

Der Bf. sei einverstanden mit Vorgehensweise bezüglich Bruchteilen einer Stunde und Kürzung auf das Maximum für den 8.6.2019 sowie mit der Streichung der Kilometer für 31.8.2019, 1.10.2019 und 16.12.2019.

Zu den Tätigkeiten in ÖstOrt3 etc. brachte der Bf. vor, dass hier kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei, weshalb Tagesdiäten anrechenbar seien, wozu er auf folgendes Zitat von der Website der Österreichischen Gesundheitskasse verwies: *„Bei Dienstreisen im Nahbereich können Tagesgelder nur dann (bzw. so lange) steuerfrei gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Und zwar weder am Einsatzort, in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet) noch im Rahmen einer Fahrtätigkeit.“*

Der Bf. teilte mit, dass er und die Mutter seines Kindes nicht verheiratet gewesen seien. Die Kindesmutter sei von sich aus mit dem gemeinsamen Kind wieder zurück zu ihrer Mutter nach Tschechien gegangen. Danach sei ein längerer Gerichtsstreit gefolgt, welcher in der Vereinbarung/Urteil geendet habe.

Der Bf. übermittelte das komplette (zweitinstanzliche) Urteil des tschechischen Kreisgerichtes vom 24.1.2014, Geschäftszahl RechtsmittelGZ, über die Berufung des Bf. gegen das Urteil des Bezirksgerichtes vom 25.2.2013, sowohl in tschechischer Sprache als auch übersetzt in die deutsche Sprache.

Die 18,92 € seien die beiden Behandlungsbeitragsrechnungen der ***1***.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte die Vorhaltsbeantwortung des Bf. am 20. April 2021 an das Finanzamt.

Das Finanzamt gab zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes am 22. April 2021 eine Stellungnahme ab, in welcher im Wesentlichen keine Einwände geäußert wurden.

Am 28. Juli 2021 führte das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde die beantragte mündliche Verhandlung durch, an welcher seitens des Finanzamtes wegen Personalmangels niemand teilnahm. Dem Finanzamt wurde die Niederschrift über die mündliche Verhandlung als Beilage zum Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. August 2021 übermittelt.)

In der mündlichen Verhandlung wurde klargestellt, dass die Spalte „Privat 1“ im Fahrtenbuch die Fahrten zur Abholung bzw. zum Zurückbringen des Kindes enthalte. Die Summe der Kilometer sei 16.101, was einem Kilometergeld von 6.762,42 € entspreche.

Der Bf. brachte zur Außergewöhnlichkeit vor, dass es nicht um das an sich übliche Abholen des Kindes gehe, sondern um die in seinem Fall außergewöhnlich hohen Aufwendungen. Jedes

zweite Wochenende fahre der Bf. um 12.00 Uhr am Freitag in östOrt1 weg, sei um 14.00 Uhr in Tschechien und um 16.00 Uhr wieder in östOrt1. Am Sonntag sei es genauso.

Zur Zwangsläufigkeit legte der Bf. zusätzlich eine Vereinbarung zwischen ihm und der Kindesmutter, betreffend den Kontakt des Bf. zum minderjährigen Sohn, vor. Der Inhalt der Vereinbarung stimmt mit dem überein, was im Urteil steht.

Zur Zwangsläufigkeit brachte der Bf. auch den im Urteil zitierten § 858 des Tschechischen Handelsgesetzbuches vor, wonach er die Pflicht habe, den Kontakt zum Kind aufrecht zu erhalten. Unter Verweis auf einen Artikel der Rechtsanwaltskanzlei RAKanzlei aus dem Internet sei nicht nur die Vernachlässigung der Unterhaltspflicht, sondern auch die Vernachlässigung der Unterstützungspflicht nach tschechischem Recht eine Straftat.

Aus österreichischer Sicht sei es seine moralische bzw. sittliche Pflicht, sich um sein Kind derart zu kümmern. Diese Bemühungen hätten auch ein Ergebnis: Das Kind spreche gut deutsch, obwohl es die meiste Zeit in tschechischer Umgebung aufwachse.

Auf Vorhalt des Richters, dass im Urteil eine gemeinsame Obsorge im Sinne des österreichischen Rechtes nicht vorkomme, entgegnete der Bf., dass er im Gegensatz zu Vätern von Kindern, die dem österreichischen Recht unterlägen, auch an der Erziehung des Kindes teilnehme. Er könne auch mitbestimmen, in welche Schule das Kind gehe.

Zu den Diäten brachte der Bf. vor, dass er als BrancheAG2 keine Möglichkeit zum Verlassen des Arbeitsplatzes habe und sich daher nicht eine günstige Verpflegungsmöglichkeit suchen könne. Es bleibe nur die Möglichkeit, jemanden zu bitten, ihm z.B. Y in ÖstOrt3 etwas zu essen zu bringen. Dies sei aber nur zu hohen Preisen möglich.

Das Bundesfinanzgericht entschied mit Erkenntnis vom 4. August 2021, Zl. RV/7104316/2020, über die gegenständliche Beschwerde. Die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, wurden um 136,95 € niedriger als im angefochtenen Bescheid angesetzt. Die außergewöhnlichen Belastungen wurden in einer Höhe von 6.781,34 € (18,92 € ***1***-Beiträge plus 6.762,42 € Fahrtkosten zur Wahrnehmung des Kontaktrechtes zum Kind) anerkannt. Abzüglich 4.993,61 € Selbstbehalt wurden 1.787,73 € bei der Ermittlung des Einkommens wirksam.

Das Bundesfinanzgericht begründete seine Entscheidung hinsichtlich des Kontaktrechtes damit, dass die Belastung des Bf. durch die Ausübung des Kontaktrechtes außergewöhnlich iSd § 34 Abs. 2 EStG 1988 sei, weil sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachse. Jede Ausübung des Kontaktrechtes sei mit einer Autofahrt von 600 km verbunden. Eine sinnvolle Bahnverbindung bestehe nicht. Gewöhnlich sei die Abholung und das Zurückbringen des Kindes im näheren Umkreis. Der Mitbeteiligte sei mit der Kindesmutter nie verheiratet gewesen, sodass die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Aufwendungen im Gefolge einer einvernehmlichen Ehescheidung nicht zwangsläufig erwachsen seien, nicht anwendbar sei. Eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen scheide aus. Es sei jedoch eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen zu bejahen. Es sei objektiv durch die

Sittenordnung geboten gewesen, dass der Bf. sich gerichtlich, auch im Rechtsmittelverfahren, um die Gewährung ausreichender und (aus österreichischer Sichtweise) umfangmäßig übliche Kontaktrechte zu seinem Sohn bemüht habe, und dass er im Streitjahr 2019 das ihm gewährte Kontaktrecht genutzt habe, indem er seinen Sohn bei der Kindesmutter abgeholt und zu ihr zurückgebracht habe, um ausreichend Kontakt zu seinem Sohn zu haben und an dessen Erziehung teilzunehmen. Das Kriterium der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werde durch den Abzug des Selbstbehaltes umgesetzt. Das Abholen und Zurückbringen des Sohns im Zusammenhang mit der Ausübung des Kontaktrechts sei nicht als Leistung von Unterhalt im einkommensteuerlichen Sinn zu qualifizieren, sodass die Fahrtkosten auch nicht durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten seien.

Das Finanzamt Österreich erhob Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. August 2021, Zl. RV/7104316/2020, und focht es insoweit an, als das Bundesfinanzgericht Fahrtaufwendungen in Höhe von 6.762,42 € für das Abholen und Zurückbringen des Sohnes in Ausübung des Kontaktrechtes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anerkannt habe. Gegen die Begründung des Bundesfinanzgerichtes brachte das Finanzamt Österreich insbesondere vor:

- „Mangels Verhehlung stellten sich Fragen betreffend das alleinige oder überwiegende Verschulden an der Zerrüttung der Ehe oder im Zusammenhang mit der gemeinsamen Ehwohnung erst gar nicht. Der Rechtsschutz, den das Rechtsinstitut der Ehe (dem ohne Verschulden geschiedenen Ehepartner) im Allgemeinen und insbesondere im Hinblick auf Elternrechte bietet, kam der unverheirateten mP [mitbeteiligte Partei, Bf.] demnach nicht zu. Auf den Wohnort der Kindesmutter und des gemeinsamen Sohnes hatte sie nicht den geringsten Einfluss.*

Wenn nun sogar Fahrtkosten, die einem einvernehmlich geschiedenen Vater iZm dem Besuchsrecht eines ehelich geborenen Kindes entstehen, laut höchstgerichtlicher Judikatur nicht als zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 angesehen werden können, so muss das nicht zuletzt auf Grund eines juristischen Größenschlusses erst Recht für Fahrtkosten eines gar nicht verheiratet gewesenen Vaters gelten. Die oa Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist im vorliegenden Fall nach Ansicht des revisionsführenden Finanzamtes daher jedenfalls anzuwenden.

Wie bereits ausgeführt, hat die mP im Verfahren vorgebracht, dass sie den Sohn bei der Mutter abzuholen und zur Mutter zurückzubringen hatte. Dass der Kindesvater die Zeit zwischen dem Abholen und dem Zurückbringen des Kindes mit diesem zwingend in einer Entfernung von 150 km verbringen müsste, hat weder das Gericht vorgeschrieben noch wurde es der mP in irgendeiner anderen Form zwingend angeordnet. Vielmehr hat sich die mP aus freien Stücken dazu entschlossen, die Zeit mit dem Kind nicht im Umkreis des Wohnortes des Kindes in der Tschechischen Republik zu verbringen, es also zu besuchen, sondern das Kind nach östOrt1 zu holen, damit es auch Kontakt mit seinen Großeltern

und der restlichen Familie in Österreich habe und auch wegen des Erlernens der deutschen Sprache.“

- *„Letztlich begründete die Erfüllung einer rechtlichen Verbindlichkeit iSd österreichischen Einkommensteuergesetzes für sich allein noch keine Zwangsläufigkeit. Wenn ein Steuerpflichtiger Verbindlichkeiten erfüllt, gilt dies vielmehr nur dann als zwangsläufig gemäß § 34 EStG 1988, wenn deren Entstehungsgrund zwangsläufig war. Die Berechtigung, Kontakt zum unehelichen Sohn zu haben, entstand letztlich auf Betreiben der mP. Es wurde auf zivilgerichtlichem Wege in der Tschechischen Republik versucht, deren Staatsangehörigkeit das Kind laut ZMR hat und wo sich das Kind auch aufhält, eine Kontaktregelung zu erreichen. Dieses Bestreben endete im Berufungsverfahren mit Urteil vom 28.1.2014.“*
- *„Der Aussage des Bundesfinanzgerichtes, dass jedenfalls die Fahrtaufwendungen für die Ausübung der Kontaktrechte zum Sohn als aus sittlichen Gründen zwangsläufig angesehen werden, schließt sich das revisionswerbende Finanzamt im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht an. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 23.2.2010, 2008/15/0104 die als außergewöhnliche Belastung beantragten Kosten für die Besuche des einvernehmlich geschiedenen Vaters bei seinem Kind in Südafrika wegen der einvernehmlichen Scheidung nicht als zwangsläufig anerkannt und auch angemerkt, dass er keine sittliche Verpflichtung sehe, das Kind in Südafrika zu besuchen. Nach Ansicht des revisionsführenden Finanzamtes handelt es sich bei dieser Aussage nicht bloß um ein „obiter dictum“, also nur als etwas „nebenbei Gesagtes“, wie das Bundesfinanzgericht vermeint, sondern es handelt sich dabei um eine Aussage des Höchstgerichtes, der Grundsatzcharakter zukommt. Für das Vorliegen sittlicher Gründe wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein strenger Maßstab angelegt. Danach liegen solche Gründe nur dann vor, wenn die vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung geboten erscheinen. Es reicht nicht aus, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert ist, es kommt darauf an, dass sich der Steuerpflichtige der Leistung ohne öffentliche Missbilligung nicht entziehen kann. Es besteht auch grundsätzlich keine sittliche Verpflichtung zur Übernahme unverhältnismäßiger Belastungen. Unter diesen Gesichtspunkten ist eine Kontaktpflege mit einem Kind somit nicht zwangsläufig und alternativlos daran geknüpft, dieses in einen 150 km entfernten Ort zu holen und somit viermal das Zurücklegen dieser Entfernung auf sich zu nehmen.“*
- *„§ 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten sind. Derartige Fahrtkosten zur Kontakterhaltung mit dem Kind stellen nach Ansicht des revisionsführenden Finanzamtes sehr wohl Unterhaltsaufwendungen dar. Die Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 sind bei der mP gegeben und demgemäß ist der Unterhaltsabsetzbetrag berücksichtigt worden. Damit sind alle Kosten im*

Zusammenhang mit der Alimentationsverpflichtung aufgrund der bestehenden Rechtslage abgedeckt.“

- *„Unabhängig davon, dass die wegen der hohen Entfernung entstandenen Kosten für das erfolgte Abholen und Zurückbringen des Kindes auf einer freien Entscheidung der mP beruhen und zudem als Ausfluss des Besuchsrechtes auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon von vornherein nicht als außergewöhnliche Belastungen einzustufen sind, entspräche ein Abstellen auf eine bestimmte Kilometergrenze – wie vom Bundesfinanzgericht vorgenommen – nicht dem erforderlichen Sachlichkeitsgebot.*

Der Gesetzgeber darf nur sachlich begründbare gerechtfertigte Differenzierungen regeln. Gesetzlich ist eine bestimmte Kilometerbegrenzung nicht festgelegt, aufgrund derer eine Belastung (schon) als außergewöhnlich eingestuft werden kann. Hier wurde durch das Bundesfinanzgericht zu Unrecht der Umkehrschluss gezogen, dass die Ausübung des Kontaktrechtes gewöhnlich im näheren Umkreis erfolgt. Die Beurteilung, dass 600 Kilometer Autofahrt außergewöhnlich seien, entbietet jeder gesetzlichen Grundlage. Im Übrigen fehlt - angesichts der hohen Zahl an Kindern, die nicht in einem gemeinsamen Haushalt mit beiden Elternteilen leben - etwaigen Kosten izm Kontaktpflege und Besuchsrecht durch den anderen Elternteil nach Ansicht des revisionsführenden Finanzamtes schon dem Grunde nach das Merkmal der Außergewöhnlichkeit.“

Mit Erkenntnis vom 26. März 2025, ZI. Ro 2021/13/0018-4, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. August 2021, GZ. RV/7104316/2020 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Dies wurde in RNr. 15 bis 17 begründet wie folgt:

„15 Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0111, mwN). Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036).

16 Im revisionsgegenständlichen Fall fehlt es den geltend gemachten Aufwendungen schon an der Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988. So ist es nicht als außergewöhnlich anzusehen, dass ein Elternteil von seinem Kind getrennt lebt, weil zwischen den Eltern keine eheliche oder eheähnliche Lebensgemeinschaft (mehr) besteht (vgl. BFH 27.9.2007, III R 28/05, zur ähnlichen Rechtslage). Die aufgrund der Trennung der Eltern entstehenden Kosten für den Besuch der Kinder sind daher regelmäßig nicht als außergewöhnlich anzusehen. So vermag der Verwaltungsgerichtshof in der im revisionsgegenständlichen Fall geltend gemachten Entfernung von 150 km zwischen dem Wohnort des Kindes und dem des Mitbeteiligten keine Außergewöhnlichkeit zu erkennen.

17 Das angefochtene Erkenntnis war daher schon deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Gang des fortgesetzten Verfahrens:

Im fortgesetzten Verfahren fragte das Bundesfinanzgericht den Bf. mit Schreiben vom 30. April 2025, ob er seine Beschwerde aufrecht erhalte oder zurückziehe, zumal eine Ersatzentscheidung unter Beachtung der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes und unter Berücksichtigung des Vorbringens des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht vom 11. November 2020 hinsichtlich Werbungskosten ergehen werde müssen.

Der Bf. teilte mit Schreiben vom 19. Mai 2025 mit, dass er bisher davon ausgegangen sei, dass es bei außergewöhnlichen Belastungen um die Höhe und nicht um den Umstand der Belastung gehe. Daher habe er die als außergewöhnlich einzustufenden Umstände nicht erwähnt, wonach die Mutter seines Sohnes im Herbst 2021 im Krankenhaus in Ort Y in Tschechien an den Folgen einer bereits vor einigen Jahren diagnostizierten Erkrankung (Krankheit) verstorben sei. Da nach tschechischem Recht beide Elternteile das Obsorgerecht für ihre Kinder hätten, auch wenn sie nicht verheiratet seien, habe sein Sohn zu ihm kommen können. Dadurch, dass der Bf. seinen Sohn regelmäßig nach Österreich gebracht habe, sei es für den Sohn leichter gewesen, nach dem Tod dessen Mutter gewissermaßen ein neues Leben in Österreich zu beginnen. Er habe die Umgebung gekannt, habe bereits Freunde gehabt und sei in das Familienleben in Österreich eingebunden gewesen. Kindesmutter und der Bf. seien sich bewusst gewesen, dass die Erkrankung von Kindesmutter tödlich enden könne und es sei ihnen daher sehr wichtig gewesen, dass ein intensiver und regelmäßiger Kontakt zwischen Vater und Sohn gepflegt werde. Dem Bf. sei vom Gericht die vorläufige Obsorge übertragen worden. Ausschlaggebend hierfür seien u.a. der gute Kontakt des Sohnes zum Bf. und der in Österreich lebenden Familie sowie die guten Deutschkenntnisse des Sohnes, aufgrund derer einem Leben in Österreich nichts entgegenstehe, gewesen.

Wenn der Umstand, das eigene Kind zu besuchen, an sich nicht außergewöhnlich sei, so sei es dennoch nicht alltäglich, dies mit dem Wissen zu tun, dass die Kindesmutter unheilbar erkrankt sei und das Kind in absehbarer Zeit dauerhaft nur beim Bf. leben werde.

Daher halte der Bf. seine Beschwerde aufrecht. Seinem Schreiben sei die Sterbeurkunde von Kindesmutter beigelegt. Die genaue Todesursache sei ihm vom Krankenhaus nicht mitgeteilt worden. Er sei überzeugt, dass das Krankenhaus auf Anfrage des Gerichtes die Todesursache sowie die Krankenakte von Kindesmutter bekannt geben werden.

Das Bundesfinanzgericht hielt das Schreiben des Bf. vom 19. Mai 2025 dem Finanzamt Österreich vor, welches darauf mit Schreiben vom 17. Juni 2025 im Wesentlichen damit antwortete, dass es den geltend gemachten Aufwendungen schon an der Außergewöhnlichkeit mangle und bereits das Fehlen einer einzigen Voraussetzung die Abzugsfähigkeit ausschließe.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2025 teilte das Bundesfinanzgericht dem Bf. mit, dass aufgrund des Wortes „regelmäßig“ in RNr. 16 von VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018, auch der Verwaltungsgerichtshofes die Möglichkeit der Existenz von Ausnahmefällen gesehen haben

könnte, in denen die Außergewöhnlichkeit aber aus mehr als dem Getrennt-Leben vom Kind und der Entfernung von 150 km resultieren müsse. Das Vorbringen des Bf. deute darauf hin, dass der Sachverhalt dahingehend zu ergänzen sei, dass die Erkrankung der Mutter seines Sohnes der Grund für die Vorgangsweise des Bf. gewesen sei, den Sohn bei jeder Ausübung seines Besuchsrechtes zu sich nach Hause zu bringen und ihn dann wieder zurück zur Mutter zu bringen. Realistischerweise könne aber nur der Teil der Kosten, der gegenüber den im Regelfall anfallenden Kosten der Besuche eines 150 km entfernt wohnenden Kindes zusätzlich anfallt, der Höhe nach außergewöhnlich sein, wenn man die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes berücksichtige. Weiters: „Die Ergänzung des festzustellenden Sachverhaltes hinsichtlich

- wann die Diagnose der Krankheit der Mutter Ihres Sohnes gestellt wurde,
- wann Sie von der Diagnose erfahren haben,
- ab wann dieses Wissen zu einer Intensivierung Ihrer Kontakte mit Ihrem Sohn geführt hat,
- wie die Situation vor der Intensivierung der Kontakte war,
- welche Kostensteigerung die Intensivierung der Kontakte bewirkt hat (z.B. Verdopplung der Fahrtkosten, indem der Sohn nach östOrt1 und dann wieder zurück zu seiner Mutter gebracht wurde),
- und allem, was Sie sonst für nützlich erachten

kann das BFG nicht aus eigener Initiative vornehmen, weil es sich um Höchstpersönliches handelt. Weiters ist es Österreich aus folgenden Gründen verwehrt, entsprechend Ihrer Anregung im Schreiben vom 19. Mai 2025 Informationen aus der Krankenakte der Mutter Ihres Sohnes aus der Tschechischen Republik zu beschaffen:

Art. 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Tschechischen Republik regelt den Informationsaustausch, wobei der gemäß Abs. 1 und 2 vorgesehene Informationsaustausch durch Abs. 3 insbesondere wie folgt eingeschränkt bzw. klargestellt wird: (3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,

- a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;
- b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public oder den von einem Staat gewährten Grundrechten auf dem Gebiet des Datenschutzes widerspräche.

Gemäß § 54 Ärztegesetz besteht eine ärztliche Verschwiegenheitspflicht, welche für Zwecke der Durchführung eines Abgabenverfahrens nicht durchbrochen wird; entsprechendes gilt gemäß § 9 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz. (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 171 BAO Rz 22 bis 28). Da die österreichischen Abgabenbehörden Informationen aus österreichischen Krankenakten nicht von Krankenhäusern und Ärzten abverlangen können, dürfen sie Informationen aus

Krankenakten auch nicht von der Tschechischen Republik anfordern.“

Der Bf. werde daher ersucht, sein Vorbringen im Schreiben vom 19. Mai 2025 zu detaillieren und Nachweise bzw. Glaubhaftmachungen hierfür einzubringen.

Mit Schreiben vom 27. November 2025 antwortete der Bf. darauf:

- Die Anforderung der Krankenakte durch das Gericht sei doch möglich, indem er als alleiniger Obsorgeberechtigter seines Sohnes, des Alleinerben dessen Mutter, das Spital von der Verschwiegenheit befreie. (Verweis auf OGH 1 Ob 550/84 = SZ57/98 = JBI1985, 15, mit grundsätzlicher Bejahung des Einsichtsrechtes der Erben in den Krankenakt, vor allem wenn es auch im Interesse der verstorbenen Person wäre. Verweis auf BGH I ZR44/66 = BGHZ 50, 133 = NJW 1983, 2627.)
- Der Bf. habe keine Information darüber, wann die Diagnose der Krankheit gestellt worden sei. Informationen gebe es in der Krankenakte.
- Der genaue Zeitpunkt, wann er von der Diagnose erfahren habe, sei ihm nicht erinnerlich. Kindesmutter habe die Diagnose lange vor dem Bf. geheim gehalten, vermutlich weil sie befürchtet habe, dass er ihr die Obsorge streitig machen könne. Der Bf. habe 2019 von seinem Sohn erfahren, Detail1. Der Bf. habe sodann die Kindesmutter darauf angesprochen.
- Das Wissen um die Erkrankung der Kindesmutter habe zu keiner zeitlichen Intensivierung der Kontakte zum Sohn geführt. Es sei allerdings einfacher gewesen, den Sohn abzuholen. Davor habe es immer wieder fadenscheinige Vorwände gegeben, warum der Bf. seinen Sohn zu einem Wochenende nicht abholen könne. (Kranksein, Einladung zu einer Geburtstags o.ä.) Es sei auch leichter geworden, dass der Bf. mit seinem Sohn auf Urlaub habe fahren können.
- Wie bereits angeführt, sei die Situation vor dem Bekanntwerden der Erkrankung von Kindesmutter so gewesen, dass es oftmals schwieriger gewesen sei, die regelmäßigen Wochenenden mit dem Sohn zu verbringen.
- Zur Kostensteigerung durch Intensivierung der Kontakte:
Die Kosten seien in den Jahren davor nicht geltend gemacht worden, weshalb es zumindest zu einer Kostensteigerung von 0 auf 6.500,00 (bzw. genau) gekommen sei. Dieser Betrag liegt auch deutlich über den 4.993,61 € Selbstbehalt. Daher sei das Kilomergeld durchaus als Teil der Kosten gegenüber dem Regelfall (kein geltend gemachtes Kilomergeld in den Vorjahren) anzusehen. Im Regelfall, wenn keine außergewöhnlichen Gründe vorlägen, könne kein Kilomergeld geltend gemacht werden. Jedes zweite Wochenende acht Stunden Autofahrt (je ca. zwei Stunden Hin- und Rückfahrt freitags und sonntags) könnten als weiterer „Arbeitstag“ gerechnet werden.
- Es sei durchaus ungewöhnlich, dass der Bf. als Kindsvater, zusätzlich zum Unterhalt, die alleinigen Kosten für die Fahrten des Sohnes von und nach östOrt1 tragen habe müssen. Anzunehmen wäre, dass zumindest für die Abholung die Kindesmutter zuständig sein sollte, da es auch in ihrem Interesse sein sollte, dass der Sohn auch mit

seinem Vater aufwachse. Ziehe man aber die Krankheit hinzu, mache es durchaus Sinn, einer daran erkrankten Person regelmäßige Autofahrten nicht zuzutrauen. Es sei besser gewesen, dass der Bf. gefahren sei. Durch Detail2 wäre es nicht möglich gewesen, vier Stunden konzentriert Auto zu fahren und die Sicherheit des Sohnes, seiner Mutter und anderer Verkehrsteilnehmer wäre dadurch aufs Gröbste gefährdet worden.

Außerdem sei es sicherlich auch im Kindeswohl gewesen, wenn der Sohn alle zwei Wochen „weg“ von seiner Mutter gewesen sei. Dieser habe berichtet, wie Detail3. Detail4, da sie so starke Schmerzen gehabt habe.

Wenn der Sohn beim Bf. gewesen sei, habe es für ihn zumindest normalen, für Kinder wichtigen, körperlichen Kontakt mit einem Elternteil gegeben. Auch dadurch habe sich sicherlich eine stärkere Bindung entwickelt. Es sei für ein Kind nie leicht, einen Elternteil zu verlieren. Noch schlimmer aber wäre es, wenn der Sohn nach dem Tod seiner Mutter zu einer relativ fremden Person in eine fremde Umgebung gekommen wäre.

Laut tschechischem Gesetz habe der Bf. nicht nur Besuchsrecht gehabt, sondern – obwohl sie nicht verheiratet gewesen seien oder in Österreich die gemeinsame Obsorge beantragt hätten – hätten die Kindesmutter und der Bf. gemeinsame Obsorge für ihren Sohn gehabt. Das impliziere die Pflicht der Pflege und Erziehung. Daher sei es nicht nur ein Recht gewesen, dass der Bf. seinen Sohn besuchen habe können, sondern der Bf. habe auch eine gesetzliche Verpflichtung zur Mitwirkung bei Pflege und Erziehung seines Sohnes gehabt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zur Krankenakte:

Das Ersuchen des Bf., das Bundesfinanzgericht möge die Krankenakte von Kindesmutter anfordern, kann als Beweisantrag aufgefasst werden. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob das Beweisthema ausreichend angegeben ist, was eine der Voraussetzungen der Zulässigkeit eines Beweisantrages wäre. (Beweisthema ist die Tatsache, die durch den Beweisantrag bewiesen werden soll.) Denn es ist ausreichend glaubhaft gemacht worden, dass an Kindesmutter die Diagnose Krankheit gestellt worden ist und dass dies Auswirkungen auf das Streitjahr 2019 hatte. Weiters ist die genaue, letztendliche Todesursache hier nicht entscheidend. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise u.a. dann abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Sachverhalt:

Im angefochtenen Bescheid sind Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 1.111,89 € berücksichtigt worden. Darin sind Reisekosten

- in Gestalt von Fahrtkosten in Höhe von 234,36 € (entsprechend 558 km zu 0,42 €) und
- in Gestalt von Tagesgeldern (Tagesdiäten, auf den Fahrtenbuchblättern als Stundengelder bezeichnet) in Höhe von 205,15 €

enthalten. Diese Beträge entsprechen der Steuererklärung. Der Arbeitgeber ***2*** hat keine Ersätze für Reisekosten bezahlt.

Zu den Reisekosten in Gestalt von Tagesgeldern (Mehraufwendungen für Verpflegung):

Laut Routenplaner betragen die Distanzen

- von östOrt1 (Wohnort) nach östOrt2: 14,9 km;
- von östOrt1 nach ÖstOrt3: 11 km;
- von östOrt1 nach östOrt4: 18,2 km.

Hinsichtlich östOrt2, ÖstOrt3 und östOrt4 hat der Bf. Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) iHv 13,20 € für 22. Mai 2019, iHv 15,40 € für 8. Juli 2019, iHv 14,85 € für 9. Juli 2019, iHv 16,50 € für 11. Juli 2019, iHv 16,50 € für 25. Juli 2019, iHv 14,85 € für 31. Juli 2019, iHv 16,50 € für 1. August 2019, iHv 14,85 € für 3. August 2019 und iHv 11,00 € für 16. November 2019, geltend gemacht. Dies sind in Summe 133,65 €.

Hinsichtlich Wien hat der Bf. Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesdiäten) iHv 17,60 € für 21. März 2019, iHv 30,80 € (für 14 Stunden) für 8. Juni 2019 und iHv 23,10 € (für 10,5 Stunden) für 7. September 2019 geltend gemacht. Dies sind in Summe 71,50 €.

Zu den Reisekosten in Gestalt von Fahrtkosten:

Die Summe der beruflichen Kilometer laut Fahrtenbuchblättern beträgt 670 km (=112+28+118+132+80+144+28+28). Die als beruflich eingetragenen 26 km für 31.8.2019 und 26 km für 1.10.2019 (unten auf dem Septemberblatt) und 28 km für 16.12.2019 sind ohne Zielorte eingetragen worden. Der Bf. hat die Zielorte in der Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes nicht ergänzt, sondern hat sich mit der Nichtanerkennung dieser (80) Kilometer einverstanden erklärt. Ohne diese Kilometer verbleiben 590 berufliche Kilometer.

Zu den außergewöhnlichen Belastungen:

Sohn, der Sohn des Bf., wurde imSommer2011 geboren. Laut Zentralem Melderegister (ZMR) wohnten der Bf. und Kindesmutter, die Kindesmutter vom Jänner 2011 bis Ende Juli 2012 an der Adresse des Bf. (Adresse1 in östOrt1). Dort wohnte laut ZMR auch Sohn ab seiner Geburt bis Ende Juli 2012. Ende Juli 2012 übersiedelte die Kindesmutter samt Kind in die Tschechische

Republik. Der Bf. und die Kindesmutter waren nicht verheiratet gewesen. Die Kindesmutter war bereits im Jahr 2019 an Krankheit erkrankt gewesen und verstarb im Herbst 2021. Nunmehr lebt der Sohn des Bf. beim Bf.

Der Bf. hatte den zivilgerichtlichen Weg in der tschechischen Republik beschritten, deren Staatsangehörigkeit das Kind laut ZMR hatte und in welcher der Aufenthaltsort des Kindes lag, um eine Kontaktregelung zu erreichen.

Das Bezirksgericht vertraute mit erstinstanzlichem Urteil vom 25.2.2013 das Kind der Erziehung der Mutter an, verpflichtete den Bf. zum Beitrag zum Unterhalt des Kindes und gewährte dem Bf. den Kontakt zu seinem Kind an jedem geraden Samstag im Jahr, wobei der Bf. das Kind um 10:00 Uhr in der Wohnung der Mutter abzuholen und um 18:00 Uhr dort wieder zurückzugeben hatte.

Der Bf. legte gegen das Urteil des Bezirksgerichtes Berufung ein; schließlich eingeschränkt darauf, dass er die Regelung des Umganges mit seinem Kind für zu einschränkend hielt. Der Bf. schloss eine Vereinbarung mit der Kindesmutter, die das Kreisgericht im Berufungsverfahren mit Urteil vom 28. Jänner 2014, GZ. RechtsmittelGZ) wie folgt bewilligte:

- Der Bf. ist (jetzt: war) berechtigt, mit seinem Sohn die Zeit an den geraden Wochenenden, immer vom Samstag ab 10:00 Uhr bis Sonntag 18:00 Uhr zu verbringen. Der Bf. war berechtigt, den Sohn zu der angegebenen Zeit bei der Mutter abzuholen und den Sohn zu der angegebenen Zeit der Mutter zurückzubringen.
- Der Bf. war berechtigt, mit seinem Sohn jedes Jahr den ersten und zweiten Weihnachtstag zu verbringen, immer vom 25.12. um 10:00 Uhr bis 26.12. um 18:00 Uhr (Abholung bei der Mutter und Zurückbringen zur Mutter).
- Der Bf. war berechtigt, mit seinem Sohn jedes gerade Jahr dessen Geburtstag zu verbringen (Abholung ab Geburtstag bei der Mutter um 10:00 Uhr, Zurückbringen am Folgetag um 18:00 Uhr).

Später einigte sich der Bf. mit der Kindesmutter darauf, dass er seinen Sohn jedes zweite Wochenende bereits am Freitag und nicht erst am Samstag abhole.

Wenn irgend möglich, nahm der Bf. im Streitjahr 2019 – so wie in den Jahren davor – von seinem Kontaktrecht (jedes zweite Wochenende sowie einige weitere Tage zu Weihnachten und anlässlich jedes zweiten Geburtstages) Gebrauch.

Der Bf. gestaltete die Wahrnehmungen des Kontaktrechtes im Streitjahr 2019 und in den Vorjahren jeweils so, dass er von östOrt1 nach OrtX in Tschechien fuhr, seinen Sohn dort bei der Kindesmutter abholte, den Sohn zu sich nach östOrt1 brachte, wo der Sohn die gegebene Zeit verbrachte, dann den Sohn nach OrtX in Tschechien fuhr, um ihn dort zur Kindesmutter zu bringen, und selbst schließlich wieder nach östOrt1 fuhr.

Diese Vorgangsweise erforderte im Streitjahr 2019, dass der Bf. 16.101 km mit dem

Kraftfahrzeug zurücklegte, was (anhand des Kilometergeldes geschätzte) Kosten in Höhe von 6.762,42 € verursachte.

Die Vorgangsweise des Bf., seinen Sohn nicht nur in OrtXinTschechien zu besuchen, sondern ihn nach östOrt1 mitzunehmen und dann wieder nach OrtXinTschechien zurückzubringen, verursachte im Jahr 2019 (geschätzte) Mehrkosten in Höhe von 3.381,21 €. Die Kosten für Besuche ohne Mitnahme des Sohnes nach östOrt1 (und zurückbringen) werden mit 3.381,21 € geschätzt. (Aus einem höheren diesbezüglich geschätzten Betrag wäre für den Bf. nichts zu gewinnen, weil dieser Betrag sich ohnehin als nicht abzugsfähig erweisen wird; außerdem würden daraus geringere „Mehrkosten“ resultieren, deren Abzugsfähigkeit dem Grunde nach – wenn auch unter dem Selbstbehalt liegend – sich als an sich nicht unbedingt ausgeschlossen erweisen wird.)

Im Streitjahr 2019 wurde für den Bf. eine erhebliche Wahrscheinlichkeit, dass die Kindesmutter Kindesmutter die Obsorge über den Sohn Sohn bald nicht mehr werde ausüben können, erkennbar.

Dem Bf. entstanden im Streitjahr 2019 eigene Krankheitskosten in Höhe von 18,92 €.

Beweiswürdigung

Zu den Reisekosten (in Gestalt von Tagesgeldern und in Gestalt von Fahrtkosten):

Die Feststellungen wurden aus der Aktenlage, insbesondere den Fahrtenbuchblättern, der erstinstanzlichen Vorhaltsbeantwortung und Aufstellung des Bf. sowie den Notizen seitens des Finanzamtes auf der Aufstellung des Bf. abgeleitet. Diese Ergebnisse wurden beiden Parteien vorgehalten. Auch die Antworten des Bf. in seinem Schreiben vom 19. April 2021 (der belangten Behörde am 20. April 2021 vorgehalten) und in der mündlichen Verhandlung (der belangten Behörde durch Übersendung der Niederschrift vorgehalten) wurden bereits im ersten Rechtsgang dem Erkenntnis BFG 4.8.2021, RV/7104316/2020 zugrundegelegt. Es ist unstrittig, dass der Bf. keine Ersätze für Reisekosten von seinem Arbeitgeber ***2*** erhalten hat.

Die Fahrtenbuchblätter für Mai und Juni sind nur irrtümlich mit Jahreszahlangaben für 2018 versehen. Tatsächlich enthalten sie Fahrten in Mai und Juni 2019. Der Bf. hat den diesbezüglichen Irrtum aufgeklärt. Die Kilometerstände der Fahrtenbuchblätter Mai und Juni schließen ohne Lücke an die Fahrtenbuchblätter für April 2019 und Juli 2019 an.

Berufliche Fahrtenbucheintragungen ohne Zielort dokumentieren keinen beruflichen Zweck. Die diesbezüglichen $26+26+28=80$ km werden nicht als beruflich anerkannt. Sihin verbleiben 590 berufliche Kilometer.

Zu den außergewöhnlichen Belastungen:

Die Fahrtaufwendungen des Bf., um seinen Sohn jedes zweite Wochenende, zu Weihnachten und anlässlich jedes zweiten Geburtstages bei der Kindesmutter abzuholen, nach östOrt1 zu bringen, wieder zur Mutter zurückzubringen, und um selbst wieder nach östOrt1 zu fahren, sind nicht anhand von verschiedentlich vorgebrachten Durchschnittswerten zu ermitteln, sondern anhand der tatsächlich laut Fahrtenbuch im Jahr 2019 gefahrenen Kilometer:

Monat	Kilometer
Jänner	1.205
Februar	1.030
März	1.808
April	1.809
Mai	1.207
Juni	1.507
Juli	1.205
August	904
September	1.810
Oktober	1.208
November	903
Dezember	1.505
Summe	16.101

16.101 km x 0,42 € = 6.762,42 € Kilometergeld (geschätzte Fahrtkosten). Dieser Betrag stellt die gegenständliche Belastung dar, zumal keine Kostenrefundierungen ersichtlich oder denkbar sind. Damit wird noch keine Aussage über die Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit der Belastung gemacht.

Die Hälfte (3.381,21 €) der vorgenannten Belastung wird als Mehrkosten dafür geschätzt, dass Bf. seinen Sohn nicht nur in OrtXinTschechien besucht, sondern ihn nach östOrt1 mitgenommen und dann wieder nach OrtXinTschechien zurückgebracht hat. Es ist eine griffweise Schätzung nötig, weil aus den Angaben des Bf. keine genauere Ermittlung möglich ist.

Die Differenz, das ist die andere Hälfte (3.381,21 €) der vorgenannten Belastung, wird als Kosten für Besuche ohne Mitnahme des Sohnes nach östOrt1 (und Zurückbringen) 3.381,21 € geschätzt. Aus einem höheren diesbezüglich geschätzten Betrag wäre für den Bf. nichts zu gewinnen, weil dieser Betrag sich ohnehin als nicht abzugsfähig erweisen wird; außerdem würden daraus geringere „Mehrkosten“ resultieren, deren Abzugsfähigkeit dem Grunde nach – wenn auch unter dem Selbstbehalt liegend – sich als an sich nicht unbedingt ausgeschlossen erweisen wird.

Außergewöhnliche Belastungen iZm ***1***-Beiträgen sind im Ausmaß von 18,92 € nachgewiesen.

Rechtliche Würdigung

Zu den Reisekosten (in Gestalt von Tagesgeldern und in Gestalt von Fahrtkosten):

Das Vorbringen des Bf. mit den Ausführungen der Österreichischen Gesundheitskasse betreffend Tagesgelder bei Dienstreisen im Nahbereich geht daran vorbei, dass es sich hierbei um die Sozialversicherungs-Betragsfreiheit für Tagesgelder handelt, welche der Arbeitgeber zusätzlich zum Lohn anlässlich einer Dienstreise auszahlt. Dem entspricht die Ausnahme von der Einkommensteuerpflicht (und damit Lohnsteuerabzugsverpflichtung) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 für bestimmte Beträge, die der Arbeitgeber aus Anlass einer Dienstreise als Tagesgelder auszahlt.

Im vorliegenden Fall, in welchem der Arbeitgeber – etwa weil es im anzuwendenden Kollektivvertrag nicht geregelt ist – keine Tagesgelder für Mehraufwendungen für Verpflegung auszahlt, geht es aber um die Abzugsfähigkeit von Tagesgeldern als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, wobei diese Gesetzesstelle lautet:

„9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.“

Diese Regelung übernimmt nur die Zahlen aus § 26 Z 4 EStG 1988 – Tagesgeld 26,40 € pro Tag / Mindestdauer 3 Stunden / je angefangene Stunde ein Zwölftel (26,40 € ist der für 2019 anzuwendende Betrag; die Erhöhung auf 30,00 € erfolgte durch Progressionsabgeltungsgesetz 2025, BGBl. I Nr. 144/2024 für nach dem 31. Dezember 2024 verwirklichte Sachverhalte; vgl. § 124b Z 468 EStG 1988). Die Regelung des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 ist ansonsten anders als die hier nicht als Ganzes anwendbare Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988:

- Der Begriff der (*ausschließlich beruflich veranlassten*) *Reise* ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der *Dienstreise*.
- Der Begriff *Mehraufwendungen* bedeutet, dass es dem Grunde nach – in typisierender Betrachtungsweise – Mehraufwendungen als Voraussetzung geben muss. Nur wenn dem Grunde nach vom Vorliegen von Mehraufwendungen auszugehen ist, wird ihre Anerkennung *ohne Nachweis ihrer Höhe* anwendbar.

Eine – zur Abzugsfähigkeit von Reisekosten (Verpflegungsmehraufwand) in Form von Tagesgeldern berechtigende – Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nach herrschender Meinung vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass mindestens

20 bis 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine (inländische) Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und kein weiterer bzw. neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. *Lenneis* in Jakom EStG, § 16 Rz 43; *Schubert* in *Wiesner et al.*, EStG, Anm. 112 f. zu § 16; *Zorn* in *Doralt et al.*, EStG, § 16 Tz 172 f.). Ohne Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind tatsächlich angefallene Verpflegungsmehraufwendungen – wie sie der Bf. in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich ÖstOrt3 glaubhaft gemacht hat – gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 als Aufwendungen für die Lebensführung nicht abzugsfähig.

Hinsichtlich östOrt2, ÖstOrt3 und östOrt4 lagen keine Reisen iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, weil die jeweilige Entfernung unter 20 km liegt. Die diesbezüglich geltend gemachten und im angefochtenen Bescheid berücksichtigten Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) iHv Summe 133,65 € sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Hinsichtlich das mehr als 20 km entfernten Wien sind die Mehraufwendungen iHv 17,60 € für 21. März 2019, iHv 26,40 (begrenzt auf Maximalbetrag für 24 Stunden) für 8. Juni 2019 und iHv 24,20 € (auch für die angefangene 11. Stunde die gesamten 2,20 € pro Stunde) für 7. September 2019 als Werbungskosten anzuerkennen.

Unter dem Titel der Verpflegungsmehraufwendungen sind somit insgesamt 68,20 € (gegenüber 205,15 € im angefochtenen Bescheid) als Werbungskosten abzugsfähig. Aus diesem Titel sind daher die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes um 136,95 € niedriger als im angefochtenen Bescheid anzusetzen.

Unter dem Titel der Fahrtkosten sind 590 berufliche Kilometer zu berücksichtigen. Dies entspricht einem Kilometergeld iHv 247,80 € (gegenüber 234,36 € im angefochtenen Bescheid). Aus diesem Titel sind daher die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes um 13,44 € höher als im angefochtenen Bescheid anzusetzen.

Rechnerische Auswirkung auf die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte:

Werbungskosten laut angefochtenem Bescheid	1.111,89 €
Änderung iZm Tagesgeldern	-136,95 €
Änderung iZm Fahrtkosten	13,44 €
Werbungskosten für das vorliegende Erkenntnis des BFG	988,38 €

Zu den außergewöhnlichen Belastungen:

Das Recht des Bf. auf Kontakt zu seinem Sohn entsprach im Streitjahr 2019 insgesamt ungefähr dem Ausmaß, welches von der österreichischen Rechtsprechung zu Schulkindern gewährt wird (alle 14 Tage am Wochenende mit Übernachtung, zwei Wochen in den Sommerferien, einige

Tage in anderen Ferien; vgl. *Hopf* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB⁵, §§ 187-188 Rz 6). Die Abholung des Kindes durch den Bf. und das Zurückbringen des Kindes durch den Bf. sowie die Kostentragung durch den Bf. entspricht dem österreichischen Regelfall (vgl. *Hopf* aaO, Rz 8).

Die Stellung des Bf. als nicht ehelicher Vater entspricht nicht derjenigen Stellung, wie sie § 177 Abs. 1 (österreichisches) ABGB dem mit der Mutter des Kindes verheirateten Vater durch die Obsorge beider Eltern (gemeinsame Obsorge, beidseitige Obsorge) gibt. Denn das tschechische Bezirksgericht hat – unverändert durch das Berufungsgericht – das Kind der Erziehung der Mutter anvertraut. Insoweit ist die vom Bf. vorgebrachte gemeinsame Obsorge nach tschechischem Recht jedenfalls auch in der tschechischen Republik zugunsten der Kindesmutter eingeschränkt gewesen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 ist erforderlich, dass eine abzugsfähige außergewöhnliche Belastung

- außergewöhnlich ist,
- zwangsläufig erwächst und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt;

weitere darf die Belastung weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Weiters ist es hier angesichts der strittigen Belastungen in Zusammenhang mit einem Kind erforderlich, dass § 34 Abs. 7 EStG 1988 einer Absetzung nicht entgegen steht.

Unmittelbar ersichtlich ist hier, dass die Belastungen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen, was sowohl für die Belastungen durch Ausübung des Kontaktrechtes als auch für die Belastungen durch ***1***-Beiträge gilt.

§ 34 Abs. 2 EStG 1988: *„Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.“*

Das Bundesfinanzgericht (BFG) muss mit den ihm „zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln“ den „der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand“ herstellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Eine Ausnahme würde nur der Fall einer wesentlichen Änderung der Sach- und Rechtslage bilden (vgl. VwGH 19.1.2017, Ro 2016/06/0014, Rechtssatz 2; vgl. auch *Gruber* in *Götzl et al.*, Verfahrensrecht der VwG², § 63 VwGG Rz 1).

Eine Änderung der Rechtslage (d.h. eine rückwirkend für das Streitjahr 2019 erfolgte, hier anzuwendende Gesetzesänderung) ist nicht ersichtlich.

Eine Änderung der Sachlage kann hier nur in der Änderung (insbesondere durch Ergänzung) des festgestellten Sachverhaltes bestehen, weil die rückwirkende Änderung der tatsächlichen Ereignisse naturgemäß nicht möglich ist.

Das dem Bundesfinanzgericht zu Gebote stehende rechtliche Mittel ist hier die Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens und Erlassung eines neuen Erkenntnisses in der Angelegenheit der Einkommensteuer 2019 unter Beachtung der Bindungswirkung gemäß § 63 Abs. 1 VwGG an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2025, Ro 2021/13/0018-4.

Die Bindung an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes ist laut *Schick*, Die Rechtswirkungen der Entscheidungen des VwGH in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem VwGH [2015], so zu verstehen, dass § 63 Abs. 1 VwGG nur für den betreffenden Fall eine generelle Norm schaffe, die sich aus der der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechend modifizierten maßgeblichen Rechtsvorschrift ergebe. Damit werde einerseits dem Gedanken Rechnung getragen, dass das Verwaltungsgericht nicht einfach das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vollziehe, andererseits werde damit das Verständnis der Grenzen der Bindungswirkung erleichtert. Die umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dazu, woran im einzelnen Bindung bestehe (hierzu vgl. auch *Zorn*, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen [1999]), ist laut *Schick* aaO auf das neue System der zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit zu übertragen. Bindung besteht

- an die tragende Rechtsanschauung (Tenor und Begründung);
- an sämtliche Rechtsansichten, wenn sich die Aufhebung auf mehrere Gründe stützt;
- hinsichtlich aller Fragen, zu denen sich der Verwaltungsgerichtshof wenigstens implizit geäußert hat, die notwendige Voraussetzungen der Aufhebung waren [etwa die Rechtswirksamkeit der Erlassung des aufgehobenen Erkenntnisses, weil der Verwaltungsgerichtshof ansonsten die Revision mangels tauglichen Anfechtungsobjektes zurückgewiesen hätte];
- an Ausführungen, wonach die aufgehobene Entscheidung in näher bestimmter Hinsicht dem Gesetz entspricht;
- nicht an obiter dicta [≈ nebenbei Gesagtes].

Somit besteht hier zunächst Bindung an die – allerdings dem Gesetz inhaltlich nichts hinzufügenden, aber gegenüber dem Gesetzeswortlaut ausdrücklichen und deutlicheren – Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in Randnummer 15 der Begründung seines aufhebenden Erkenntnisses: Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen; schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus.

Weiters besteht hier Bindung an folgende Interpretation der Außergewöhnlichkeit iSd § 34 EStG 1988 durch den Verwaltungsgerichtshof in Randnummer 16 seines aufhebenden Erkenntnisses:

- Es ist nicht außergewöhnlich, dass ein Elternteil von seinem Kind getrennt lebt, weil zwischen den Eltern keine eheliche oder eheähnliche Lebensgemeinschaft (mehr) besteht.
- Die Entfernung von 150 km zwischen dem Wohnort des Kindes und dem Wohnort des getrennt lebenden Elternteiles ist nicht außergewöhnlich.
- Die aufgrund der Trennung der Eltern entstehenden Kosten für den Besuch des Kindes sind „regelmäßig“ nicht außergewöhnlich.

Es ist möglich, aus „regelmäßig“ zu schließen, dass auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes Fälle denkbar seien, die von der Regel abweichen. Eine derartige Abweichung von der Regel, d.h. die Außergewöhnlichkeit von Kosten für den Besuch des Kindes, müsste aber aus mehr als dem Getrennt-Leben vom Kind und einer Entfernung von 150 km resultieren, bzw. wäre in Zusammenschau mit VwGH 23.2.2010, 2008/15/0104 (hinsichtlich Südafrika) auch eine größere Entfernung nicht außergewöhnlich.

Über die Zwangsläufigkeit, die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und § 34 Abs. 7 EStG 1988 enthält VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018 keine Aussagen, weil es „schon an der Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988“ gefehlt habe, wobei eigentlich § 34 Abs. 3 EStG 1988 die Zwangsläufigkeit definiert und § 34 Abs. 2 EStG 1988 die Außergewöhnlichkeit definiert.

Daher sind gegebenenfalls ohne eine durch den Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Interpretation zu beurteilen:

- die Zwangsläufigkeit anhand der gesetzlichen Definition in § 34 Abs. 3 EStG 1988 (*„Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.“*);
- das Absetzverbot für bestimmte Unterhaltsleistungen anhand § 34 Abs. 7 EStG 1988.
- Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist durch den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4f EStG 1988 zu berücksichtigen.

Aufgrund des gegenüber dem aufgehobenen Erkenntnis ergänzten Sachverhaltes und im Sinne der dargestellten Reichweite der Bindung an das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018) erfolgt die rechtliche Würdigung folgendermaßen:

- Die Kosten für die Ausübung des Kontaktrechtes in Form von Besuchen am Wohnort des Sohnes ohne Mitnahme des Sohnes nach östOrt1 (samt Zurückbringen) in Höhe von 3.381,21 € sind jedenfalls nicht außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988.
- Die Mehrkosten (3.381,21 €) aus der Vorgangsweise des Bf., seinen Sohn nicht nur in OrtXinTschechien zu besuchen, sondern ihn nach östOrt1 mitzunehmen und dann wieder nach OrtXinTschechien zurückzubringen, wären ohne speziellen Grund für diese Vorgangsweise jedenfalls nicht außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988. Der Bf. hatte im Streitjahr 2019 subjektiv keine Mehrkosten, weil er diese Vorgangsweise ohnehin gewählt hätte. Die vorgebrachte Steigerung von 0,00 € in den Vorjahren auf den höheren Betrag im Streitjahr 2019 kann subjektiv betrachtet schon deshalb nicht relevant sein, weil der Bf. für das Jahr 2017 außergewöhnliche Belastungen für ein Kind ohne Behinderung in Höhe von 6.378,00 € beantragt hat und diese im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 11. März 2018 samt den eigenen Krankheitskosten in Höhe von 10,00 € abzüglich des Selbstbehaltes berücksichtigt worden sind, und der Bf. für das Jahr 2018 außergewöhnliche Belastungen für ein Kind ohne Behinderung in Höhe von 6.500,00 € beantragt hat und diese im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 21. März 2019 samt den eigenen Krankheitskosten in Höhe von 45,00 € abzüglich des Selbstbehaltes berücksichtigt worden sind.
Objektiv betrachtet, erscheint hingegen ab Kenntniserlangung von der Erkrankung der Kindesmutter die Vorgangsweise, den Sohn soviel Zeit wie möglich an seinem wahrscheinlich zukünftigen – sobald die Mutter die Obsorge nicht mehr wahrnehmen kann – Wohnort verbringen zu lassen, als dringend nötig und durchaus außergewöhnlich. Es kann aber letztlich dahingestellt bleiben, ob die dadurch verursachten Mehrkosten in Höhe von 3.381,21 € als außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988 einzustufen sind; denn die Mehrkosten (inklusive der eigenen Krankheitskosten des Bf.) liegen jedenfalls unter dem Selbstbehalt.
- Die genannten Mehrkosten in Höhe von 3.381,21 € erscheinen durchaus als zwangsläufig aus sittlichen Gründen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen. Zur Begründung hierfür ist auf das vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobene Erkenntnis BFG 4.8.2021, RV/7104316/2020 zu verweisen, das der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich Zwangsläufigkeit nicht ausdrücklich beanstandet hat.
Es kann aber letztlich dahingestellt bleiben, ob die Mehrkosten in Höhe von 3.381,21 € zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen sind; denn die Mehrkosten (inklusive der eigenen Krankheitskosten des Bf.) liegen jedenfalls unter dem Selbstbehalt.
- In dem vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Erkenntnis BFG 4.8.2021, RV/7104316/2020 ist die Meinung vertreten worden, dass die Kosten in Zusammenhang mit der Ausübung des Kontaktrechtes nicht zu den Unterhaltskosten im steuerlichen Sinne gehörten und deshalb nicht gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 vom Abzug

ausgeschlossen seien. Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich das aufgehobene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nicht ausdrücklich beanstandet.

Es kann aber letztlich dahingestellt bleiben, ob die Mehrkosten in Höhe von 3.381,21 € gemäß § 34 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 als Unterhaltskosten durch den Unterhaltabsetzbetrag abgegolten sind; denn die Mehrkosten (inklusive der eigenen Krankheitskosten des Bf.) liegen jedenfalls unter dem Selbstbehalt.

- Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird durch den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4f EStG 1988 folgendermaßen berücksichtigt:

Der Selbstbehalt beträgt hier 4.993,61 €, wie bereits in der aufgehobenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 4. August 2021, RV/7104316/2020, dargestellt worden ist:

Selbstbehaltermittlung für BFG-Erkenntnis	Vorspalte	Hauptspalte
Einkommen vor Abzug der ag. Belastungen		39.515,39 €
Sonstige Bezüge (Kennzahl 220)	6.945,88 €	
abzügl. SV-Beiträge für Sonst.Bez. (Kz 225)	-1.064,80 €	
	5.881,08 €	5.881,08 €
adaptiertes Einkommen für Selbstbehalt		45.396,47 €
davon 11% Selbstbehalt		4.993,61 €

Bis zu diesem Betrag werden Belastungen, selbst wenn sie alle anderen Voraussetzungen für den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen als die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen, bei der Ermittlung des Einkommens (und in der Folge bei der Berechnung der Einkommensteuer) nicht berücksichtigt.

Bei Krankheitskosten wird die Außergewöhnlichkeit stets angenommen (*Wanke in Wiesner et al.*, Anm. 24 zu § 34 EStG 1988) und auch die Zwangsäufigkeit aus tatsächlichen Gründen stets angenommen (*Fuchs in Doralt et al.*, EStG, § 34 Tz 38 f.).

Somit betragen die – gegebenenfalls außergewöhnlichen – Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes höchstens insgesamt $18,92 + 3.381,21 = 3.400,13$ €. Sie können daher bei der Ermittlung des Einkommens jedenfalls nicht berücksichtigt werden, weil sie die Voraussetzung der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht erfüllen.

Schon das Fehlen einer einzigen Voraussetzung schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus, wie aus dem Erkenntnis VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018, mit Bindungswirkung ausdrücklich hervorgeht.

Die Beschwerde ist daher im (Haupt)Streitpunkt abzuweisen. In dem von der belangten Behörde angezogenen Punkt der Werbungskosten ist – wie bereits in der aufgehobenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 4. August 2021, RV/7104316/2020 – eine Abänderung zu Ungunsten des Bf. (123,51 € weniger Werbungskosten als im angefochtenen Bescheid) vorzunehmen.

Zur Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision an den Verwaltungsgerichtshof

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. (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes folgt gemäß § 63 Abs. 1 VwGG der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018. Ein Abweichen von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt daher nicht vor. Durch diese Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mehr. Eine uneinheitliche Rechtsprechung ist nicht ersichtlich. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 23. Jänner 2026