

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Kohlberger Steuerberatungs- GmbH & Co KG, Abt Karl-Straße 33, 3390 Melk, über die Beschwerde vom 7.8.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 29.6.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung, St.Nr. 123) 2012 bis 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Einkommen	121.787,63 €	Einkommensteuer	52.017,10 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-58.953,22 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-6.936,00 €
2013	Einkommen	127.132,07 €	Einkommensteuer	54.649,06 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-57.158,44 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-2.509,00 €
2014	Einkommen	132.118,52 €	Einkommensteuer	56.702,39 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-60.023,43 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-3.321,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben ist den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Erkenntnispruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014.

In den am 27.4.2015 eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 bis 2014 beantragte der Beschwerdeführer zusätzliche Kosten aus der Behinderung seines Sohnes X als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) in Höhe von 18.790,04 € (2012), 10.768,36 € (2013) und 11.350,84 € (2014).

Im Zuge der Überprüfung der vorgelegten Unterlagen anerkannte das Finanzamt lediglich nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 4.907,66 € (2012), 2.656,14 € (2013) und 2.490,20 € (2014) und als (zusätzliche) Sonderausgaben jeweils 13.104 € resultierend aus den Rückzahlungen für eine behindertengerechte Eigenheimsanierung, die jedoch steuerlich nicht zum Tragen kamen, da aufgrund der Höhe der Einkünfte des Beschwerdeführers lediglich jeweils ein Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von 60 € berücksichtigt wurde (Bescheide vom 29.6.2015). Auf die Bescheidbegründungen wird verwiesen; daraus ist jedoch nicht ersichtlich, welche Kosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt wurden.

Gegen die oben genannten Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 7.8.2015 durch seinen steuerlichen Vertreter innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Beschwerde und beantragte, die behinderungsbedingten Aufwendungen für seinen Sohn X vollinhaltlich anzuerkennen. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Beschwerdeschrift verwiesen.

Mit Beschwerde vorentscheidungen vom 22.10.2015 anerkannte das Finanzamt nunmehr nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von:

2012: 5.020,55 € (Rezeptgebühren, Arzneimittel 552,90 €, Service Hebebühne Rollstuhl/ Zubehör 57,46 €, Partnerhund 203,10 €, Rückzahlung behindertengerechter Zubau 2.947,09 €, Fahrtkosten Heilbehandlung geschätzt $3000 \times 0,42 = 1.260$ €);

2013: 3.985,03 € (Rezeptgebühren, Arzneimittel 438,90 €, Service Hebebühne Rollstuhl/ Zubehör 135,48 €, Partnerhund 48,60 €, Rückzahlung behindertengerechter Zubau 2.102,05 €, Fahrtkosten Heilbehandlung geschätzt $3000 \times 0,42 = 1.260$ €);

2014: 4.878,24 € (Arztkosten 128,70 €, Rezeptgebühren, Arzneimittel 723,05 €, Partnerhund 174,94 €, Rückzahlung behindertengerechter Zubau 2.591,55 €, Fahrtkosten Heilbehandlung geschätzt $3000 \times 0,42 = 1.260$ €).

Auf die gesondert zugegangene Begründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 17.11.2015 beantragte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter die Anerkennung der für seinen Sohn erfolgten Aufwendungen für Rezeptgebühren, Arzneimittel, Arztkosten, Hilfsmittel, Computer und Behindertenbus als außergewöhnliche Belastungen. Auf die nähere Begründung wird verwiesen. Weiters beantragte er die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

In weiterer Folge legte das Finanzamt mit einer detaillierten Begründung die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 11.3.2016 erfolgte eine Ergänzung des steuerlichen Vertreters zum Vorlageantrag vom 17.11.2015 und eine Replik auf die Ausführungen im Vorlagebericht vom 2.2.2016 zum Verhältnis § 4 zu § 5 der VO BGBl. 303/1996. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Im Zuge einer Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter ausschließlich über das Ausmaß der körperlichen Beeinträchtigungen des Sohnes des Beschwerdeführers, von dem sich das Finanzamt bereits im Jahr der erstmaligen Beantragung der Krankheitskosten im Rahmen eines Ortsaugenscheines ein Bild gemacht hatte, dies jedoch in die vorgelegten Akten nicht enthalten war, wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Festgestellter Sachverhalt

Der Sohn des Beschwerdeführers ist seit einem Mopedunfall im Jahr 2006 schwerstbehindert. Für ihn wird eine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 gewährt; zudem besteht im Zeitraum 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2014 Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 7.

Die körperlichen Beeinträchtigungen stellen sich wie folgt dar:

X ist vom Hals abwärts gelähmt. Er kann lediglich den Kopf bewegen und sprechen. Die schriftliche Kommunikation kann nur durch einen Spezialcomputer ermöglicht werden. Die Bedienung der Tastatur erfolgt mit Hilfe eines Mundstücks und mittels Atemstößen und Zungenbewegungen. Der Computer ist in der Lage, die Signale des Mundstücks in Echtzeit zu verarbeiten.

Der Sohn des Beschwerdeführers ist auf den Computer angewiesen; fast sein gesamtes soziales Leben und Kontakte außerhalb seines Lebensbereiches werden über den Computer abgewickelt.

Beweiswürdigung

Das tatsächliche Ausmaß der körperlichen Beeinträchtigungen war der belangten Behörde bekannt, da sich ein Mitarbeiter des Finanzamtes im Rahmen der Veranlagung 2006 an Ort und Stelle über die Gegebenheiten informiert hat. Diese sind jedoch nicht aus den vorgelegten Akten ersichtlich und wurden nunmehr erhoben und neu gewertet.

Rechtslage

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4 1. Satz).

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

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (BudBG 2011, BGBl I 111/2010).

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

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 idF BudBG 2011, BGB I 111/2010, steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, hat, und weder er noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält.

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

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. 303/1996 (VO).

Gemäß § 1 VO idF BGBl II 430/2010 sind die in den §§ 2 bis 4 genannten Mehraufwendungen, die der Steuerpflichtige bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, hat, als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Nach Abs. 3 sind diese Mehraufwendungen nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 3 Abs. 1 VO idF BGBl II 430/2010 ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen (1. Satz).

Gemäß § 4 VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) und Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 1 VO idF BGBl I 416/2001 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen. Nach Abs. 3 sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausweis zu berücksichtigen.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist die Höhe der geltend gemachten Kosten aus der Behinderung eines Kindes.

Eine außergewöhnliche Belastung wegen Krankheitskosten iSd Abs. 6 (ohne Selbstbehalt) kommt nur in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 vorliegen; es müssen auch die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit verwirklicht sein (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 53). Es liegen im gegenständlichen Fall sowohl die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit als auch der Zwangsläufigkeit vor. Unstrittig ist die Schwere der Behinderung.

Hinsichtlich der bereits vom Finanzamt im Rahmen der Beschwerdeentscheidung gewährten Krankheitskosten sieht das Bundesfinanzgericht keinen Bedarf einer Änderung, da diese zu Recht gewährt wurden.

Lediglich den Spezialcomputer betreffend vertritt das Bundesfinanzgericht eine gegenteilige Ansicht. Der 2012 angeschaffte Computer kann sehr wohl - durch die Besonderheit des gegenständlichen Falles bedingt - als Hilfsmittel im Sinn des § 4 VO angesehen werden. Bei den in der VO erfassten Hilfsmitteln handelt es sich um Gegenstände und Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw. zu mildern (Jakom/*Baldauf* EStG, 2015, § 35 Rz 25). Genau dies ist hier der Fall. Der Computer ist im Hinblick auf die technische Ausstattung genau auf die körperlichen Erfordernisse des Sohnes des Beschwerdeführers eingestellt und ersetzt ihm praktisch Arme und Hände. Die Notwendigkeit der Verarbeitung der Signale des Mundstückes in Echtzeit bedingt die hohe Qualität des Prozessors.

Im Jahr 2012 sind daher die Anschaffungskosten des Computers in Höhe von 6.028 € als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Fall wird über geltend gemachte Kosten aus der Behinderung eines Kindes abgesprochen. Zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 27. November 2018