

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. N.N.

in der Beschwerdesache

Vorname Nachname, Straße, PLZ Ort

gegen den Bescheid

des Finanzamtes XXX vom 14.08.2014,

betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer 2013) sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Darstellung des Verfahrensablaufes:

In der am 15. April 2014 per FinanzOnline eingelangten **Einkommensteuererklärung 2013** beantragte der Beschwerdeführer (in der Folge mit Bf. abgekürzt) unter anderem die Anerkennung von Schulgeld für den Sohn N , geboren am xx.yy.zzzz , als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel "Schulgeld für eine Sonder(Pflege)-Schule bzw. Behindertenwerkstätte".

Das Finanzamt richtete am 11. August 2014 ein **Ergänzungsersuchen** an den Bf. mit dem Ersuchen, Zahlungsbelege für das Schulgeld für die Sonderschule und den Bescheid für die Sonderschule nachzureichen.

Am 14. August 2014 langte beim Finanzamt die **Beantwortung des  
Ergänzungsersuchens** ein.

Im **Einkommensteuerbescheid 2013** (Arbeitnehmerveranlagung) vom 14. August 2014 wurden unter dem Titel „Außergewöhnliche Belastungen“ anerkannt:

Kinderbetreuungskosten	1.394,01 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988	440,00 €

Der beantragte Abzug des Schulgeldes für die Sonderschule in Höhe von € 900,00 wurde mit folgender Begründung versagt:

*Gemäß § 34 EStG 1988 sind nur die Kosten für eine Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte absetzbar. Die Ausgaben für den Schulbeitrag beim Averein können daher nicht anerkannt werden.*

Am 21. August 2014 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 **Beschwerde** erhoben und die Berücksichtigung des Schulbeitrages für den Sohn N beantragt. Auf folgende, der Beschwerde angefügte Unterlagen wurde verwiesen:

- Bestätigung des Avereins Ort, dass für N Nachname, geboren am xx.yy.zzzz, in der Zeit von 1. August 2013 bis 31. Dezember 2013 ein Schulbeitrag in Höhe von € 900,00 entrichtet wurde.
- Bescheid des Bezirksschulrates XXX vom 10. Juni 2013 betreffend Feststellung des sonderpädagogischen Förderbedarfs und Lehrplanfestlegung für N Nachname, geb. am xx.yy.zzzz.

Spruch des Bescheides:

1. *Gemäß § 8 Abs. 1 Schulpflichtgesetz 1985, BGBl. Nr. 76/1985 i.d.g.F., wird für das oben genannte Kind der sonderpädagogische Förderbedarf festgestellt.*
2. *Gemäß § 17 Abs. 4 Schulunterrichtsgesetz, BGBl. Nr. 472/1986 i.d.g.F., wird entschieden, dass das oben genannte Kind im Falle des Besuches einer allgemeinen Schule abweichend vom Lehrplan dieser Schule in allen Unterrichtsgegenständen nach dem Lehrplan der Sonderschule für schwerstbehinderte Kinder zu unterrichten ist.*

Begründung des Bescheides:

*Zu Spruchteil 1.:*

*Gemäß § 8 Abs. 1 Schulpflichtgesetz 1985 hat der Bezirksschulrat den sonderpädagogischen Förderbedarf für ein Kind auf Antrag der Eltern oder sonstigen Erziehungsberechtigten des Kindes, auf Antrag des Leiters der Schule, dem das Kind zur Aufnahme vorgestellt worden ist oder dessen Schule es besucht oder sonst von Amts wegen festzustellen, sofern dieses infolge physischer oder psychischer Behinderung dem Unterricht in der Volks- oder Hauptschule, Neuen Mittelschule oder Polytechnischen Schule ohne sonderpädagogische Förderung nicht zu folgen vermag.*

*Der Entscheidung des Bezirksschulrates lag folgendes Gutachten zugrunde:*

*Sonderpädagogisches Gutachten von SOL Name2 vom Datum1 .*

*Aus den vorliegenden Unterlagen, insbesondere dem vorangeführten Gutachten, geht hervor, dass das Kind zwar schulfähig ist, aber infolge physischer oder psychischer Behinderung dem Unterricht ohne sonderpädagogische Förderung nicht zu folgen vermag und dass daher für das Kind in allen Gegenständen ein sonderpädagogischer Förderbedarf besteht.*

*Zu Spruchteil 2.:*

*Gemäß § 17 Abs. 4 lit. a Schulunterrichtsgesetz hat der Bezirksschulrat für Kinder, bei denen gemäß § 8 Abs. 1 des Schulpflichtgesetzes 1985 ein sonderpädagogischer Förderbedarf festgestellt wurde, unter Bedachtnahme auf diese Feststellung zu entscheiden, ob und in welchem Ausmaß der Schüler nach dem Lehrplan einer anderen Schulart zu unterrichten ist.*

*Die sonderpädagogische Förderung des Kindes hat ab Beginn des Schuljahres 2013/2014 in der Schule , einer allgemeinen Schule, zu erfolgen.*

*Die Erziehungsberechtigte hat dieser Maßnahme zugestimmt. Aufgrund der vorzitierten Gesetzesstelle war daher unter Bedachtnahme auf die Feststellung des sonderpädagogischen Förderbedarfes und die dieser Feststellung zugrundegelegenen Gutachten die im Spruchteil 2. vorgenommene Lehrplanfestlegung zu treffen.*

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 22. September 2014 wurde die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

*Gemäß § 34 EStG 1988 sind nur das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte absetzbar.*

*Die Kosten für den Schulbeitrag konnten deshalb nicht anerkannt werden.*

Der Beschwerdeführer stellte am 9. Oktober 2014 (Einbringungsdatum) den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht**.

Der Antrag enthielt folgende Begründung:

*Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22.9.2014 wurde der Schulbeitrag für meinen Sohn Nachname N , geb. xx.yy.zzzz , nicht anerkannt. Für meinen Sohn wurde das ganze Jahr erhöhte Familienbeihilfe bezogen.*

*Wie Sie aus dem beiliegendem Schreiben vom Bezirksschulrat entnehmen können, benötigt mein Sohn eine sonderpädagogische Förderung. Vom Bezirksschulrat wurde entschieden, dass mein Sohn N diese sonderpädagogische Förderung durch die NamerSchule erhalten soll.*

*Ich bitte Sie, den Sachverhalt zu überprüfen und gegebenenfalls einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, unter Berücksichtigung des Schulgeldes in Höhe von € 900,00 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu erlassen.*

Die Beschwerde wurde von der Abgabenbehörde **dem Bundesfinanzgericht vorgelegt**.

Die Abgabenbehörde beantragte die Abweisung der Beschwerde mit dem Hinweis darauf, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Schulgeldes als außergewöhnliche Belastung nicht gegeben sind, gleichgültig ob mit oder ohne Selbstbehalt.

Mit der Vorlage der Beschwerde übermittelte die Abgabenbehörde auch

- ein Fach/Ärztliches Sachverständigengutachten betreffend N Nachname vom Datum (leitender Arzt Dr. Name ), in dem unter *Diagnose* festgestellt wurde: *tiefgreifende Entwicklungsstörung, Autismus*,

sowie

- die Ablichtung eines Ausdruckes von einer Internetseite (Anmeldung Volksschule - <http://www.A.cc/vs-anmeldung.shtml> - vom 20.10.2014).

Vom Beschwerdeführer wurde in der Folge (eingelangt am 1. Juni 2015) noch ein **Bestätigungsschreiben des Schulinspektors für allgemeinbildende Pflichtschulen** (mit Ausstellungsdatum 27. 4. 2015) vorgelegt mit folgendem Inhalt:

Für den Schüler N Nachname, geb. am xx.yy.zzzz, wurde mit Bescheid des Bezirksschulrates XXX (seit 1.9.2014 - nunmehr Landesschulrat für Ort, Bildungsregion XXX) vom 10.6.2013, Zahl xxxxxxxx, der sonderpädagogische Förderbedarf festgestellt und angeordnet, dass der Schüler in allen Unterrichtsgegenständen nach dem Lehrplan der Sonderschule für schwerstbehinderte Kinder zu unterrichten ist. Die Beschulung soll in der Schule erfolgen. Es wird festgestellt, dass die für den Schüler bestmögliche Förderung in der Schule erfolgen kann.

**Der Abgabenbehörde wurde dieses Schreiben zur Kenntnis gebracht:**

Am 19. Juni 2015 langte eine Stellungnahme der Abgabenbehörde zu diesem Schreiben ein.

Unter Hinweis insbesondere auf § 34 EStG 1988, und auf § 5 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF wurde festgestellt:

*"Da es sich bei der Schule der A Ort weder um eine Sonder- oder Pflegeschule noch um eine Behindertenwerkstätte handelt, kann das geltend gemachte Schulgeld in Höhe von € 900 für die Monate August bis Dezember 2014 nicht berücksichtigt werden.*

*Das Finanzamt beantragt daher weiterhin die Abweisung der Beschwerde."*

**Vom Bundesfinanzgericht wird diesem Erkenntnis der folgende Sachverhalt zugrunde gelegt.**

Für den am xx.yy.zzzz geborenen Sohn N des Beschwerdeführers wurde eine tiefgreifende Entwicklungsstörung, Autismus, diagnostiziert.

Im streitgegenständlichen Zeitraum wurde erhöhte Familienbeihilfe bezogen.

N ist zwar schulfähig, aber infolge der diagnostizierten tiefgreifenden Entwicklungsstörung, Autismus, vermag er dem Unterricht ohne sonderpädagogische Förderung nicht zu folgen. Es besteht daher ein sonderpädagogischer Förderbedarf.

An der dem Wohnort des Kindes nächstgelegenen Volksschule, der Volksschule Pestalozzi, bestand bzw. besteht keine Möglichkeit der Abdeckung des sonderpädagogischen Förderbedarfes.

Gibt es an der dem Wohnsitz des Kindes nächstgelegenen Volksschule keine entsprechenden Möglichkeiten der sonderpädagogischen Förderung, besteht der Bedarf, einen Platz an einer Schule, die den geforderten sonderpädagogischen Förderbedarf abdeckt, zu erhalten.

Die NamerSchule des Diankonievereins Ort hat Öffentlichkeitsrecht (gesetzlich anerkannter Schulabschluss) und beruht unter anderem auf dem Konzept der Integration und Montessori-Pädagogik.

In den Klassen werden 22 Kinder, davon 4-5 mit sonderpädagogischem Förderbedarf unterrichtet. Für jede Klasse stehen zwei PädagogInnen zur Verfügung (Volksschul- und SonderschullehrerIn). Die Lehrpläne der Volksschule, der Allgemeinen Sonderschule und der Sonderschule für Schwerstbehinderte Kinder kommen zur Anwendung. Geprüfte Behindertenbetreuerinnen und ein Zivildienstler unterstützen das Team (siehe <http://www.A.cc/vs-beschreibung.shtml> (12. 3.2015) u.a.).

Mit Bescheid des Bezirksschulrates XXX vom 10. Juni 2013 wurde der sonderpädagogische Förderbedarf festgestellt und entschieden, dass das Kind im Falle des Besuches einer allgemeinen Schule abweichend vom Lehrplan dieser Schule in allen Unterrichtsgegenständen nach dem Lehrplan der Sonderschule für schwerstbehinderte Kinder zu unterrichten ist und dass die sonderpädagogische Förderung des Kindes ab Beginn des Schuljahres 2013/2014 in der Schule, einer allgemeinen Schule, zu erfolgen hat.

In einem weiteren Bestätigungsschreiben des Schulinspektors für allgemeinbildende Pflichtschulen (vom 27.4.2015) wurde ergänzend ausdrücklich bestätigt, dass die für den Schüler bestmögliche Förderung in der Schule erfolgen kann.

N hat ab Beginn des Schuljahres 2013/2014 diese Schule (somit im streitgegenständlichen Jahr) besucht.

Es wurde in diesem Zeitraum Schulgeld in Höhe von € 900,-- entrichtet.

## **Rechtliche Grundlagen und Erwägungen:**

**§ 34 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung) besagt:**

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

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

*Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

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

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

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

*...*

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

*– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.*

*– Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.*

*– Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.*

*– Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

*– Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*

*– Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

*Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung*

auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die diesbezügliche **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001)**

bestimmt - soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung - Folgendes:

*§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.*

*(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.*

*(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

**§ 17 Abs. 4 lit. a Schulunterrichtsgesetz 1986 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. Nr. 472/1986 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2012) bestimmt:**

*Für Kinder, bei denen gemäß § 8 Abs. 1 des Schulpflichtgesetzes 1985 ein sonderpädagogischer Förderbedarf festgestellt wurde, hat unter Bedachtnahme auf diese Feststellung der Bezirksschulrat zu entscheiden, ob und in welchem Ausmaß der Schüler nach dem Lehrplan einer anderen Schulart zu unterrichten ist.*

**§ 8 Schulpflichtgesetz 1985 in der im Streitjahr geltenden Fassung legt fest:**

*Schulbesuch bei sonderpädagogischem Förderbedarf*

*§ 8. (1) Der Bezirksschulrat hat den sonderpädagogischen Förderbedarf für ein Kind auf Antrag der Eltern oder sonstigen Erziehungsberechtigten des Kindes, auf Antrag des Leiters der Schule, dem das Kind zur Aufnahme vorgestellt worden ist oder dessen Schule es besucht oder sonst von Amts wegen festzustellen, sofern dieses infolge physischer oder psychischer Behinderung dem Unterricht in der Volks- oder Hauptschule, Neuen Mittelschule oder im Polytechnischen Schule ohne sonderpädagogische Förderung nicht zu folgen vermag. Zuständig zur Entscheidung ist der Bezirksschulrat, in dessen Bereich das Kind seinen Wohnsitz hat; wenn das Kind bereits eine Schule besucht, ist der Bezirksschulrat, in dessen Bereich die Schule gelegen ist, zuständig. Der Bezirksschulrat hat zur Feststellung, ob ein sonderpädagogischer Förderbedarf besteht, ein sonderpädagogisches Gutachten sowie erforderlichenfalls ein schul- oder amtsärztliches Gutachten und mit Zustimmung der Eltern oder sonstigen Erziehungsberechtigten des Kindes ein schulpsychologisches Gutachten einzuholen. Ferner können Eltern oder sonstige Erziehungsberechtigte im Rahmen des Verfahrens Gutachten von Personen, welche das Kind bisher pädagogisch, therapeutisch oder ärztlich*

*betreut haben, vorlegen. Auf Antrag der Eltern oder sonstigen Erziehungsberechtigten ist eine mündliche Verhandlung anzuberaumen. Der Bezirksschulrat hat die Eltern oder sonstigen Erziehungsberechtigten auf die Möglichkeit der genannten Antragstellungen hinzuweisen.*

*(2) Im Rahmen der Verfahren gemäß Abs. 1 kann auf Verlangen oder mit Zustimmung der Eltern oder sonstigen Erziehungsberechtigten das Kind, sofern es die Volksschule oder Hauptschule oder Neue Mittelschule noch nicht besucht, für höchstens fünf Monate in die Volksschule oder die Hauptschule oder die Neue Mittelschule oder eine Sonderschule der beantragten Art, sofern es die Volksschule oder die Hauptschule oder die Neue Mittelschule bereits besucht, in eine Sonderschule der beantragten Art zur Beobachtung aufgenommen werden.*

...

#### **§ 8a Schulpflichtgesetz 1985 in der im Streitjahr geltenden Fassung besagt:**

**Abs. 1:** *Schulpflichtige Kinder mit sonderpädagogischem Förderbedarf (§ 8 Abs. 1) sind berechtigt, die allgemeine Schulpflicht entweder in einer für sie geeigneten Sonderschule oder Sonderschulklasse oder in einer den sonderpädagogischen Förderbedarf erfüllenden Volksschule, Hauptschule, Neuen Mittelschule, Polytechnischen Schule, Unterstufe einer allgemein bildenden höheren Schule oder Haushaltungsschule zu erfüllen,*

....

Dem **Schulorganisationsgesetz 1962** in der im Streitjahr geltenden Fassung ist zu entnehmen:

#### **§ 22:**

*Die Sonderschule in ihren verschiedenen Arten hat physisch oder psychisch behinderte Kinder in einer ihrer Behinderungsart entsprechenden Weise zu fördern, ihnen nach Möglichkeit eine den Volksschulen oder Hauptschulen oder Neuen Mittelschulen oder Polytechnischen Schulen entsprechende Bildung zu vermitteln und ihre Eingliederung in das Arbeits- und Berufsleben vorzubereiten. Sonderschulen, die unter Bedachtnahme auf den Lehrplan der Hauptschule oder der Neuen Mittelschule geführt werden, haben den Schüler je nach Interesse, Neigung, Begabung oder Fähigkeit auch zum Übertritt in mittlere oder in höhere Schulen zu befähigen.*

#### **§ 24 Abs. 1:**

*Die Sonderschule umfasst neun Schulstufen. Die letzte Schulstufe ist das Berufsvorbereitungsjahr.*

...

#### **§ 25 Absatz 1:**

*Sonderschulen sind je nach den örtlichen Erfordernissen zu führen*  
*a) als selbständige Schulen oder*



*b) als Sonderschulklassen, die einer Volks- oder Hauptschule, einer Neuen Mittelschule oder einer Polytechnischen Schule oder einer Sonderschule anderer Art angeschlossen sind.*

In der Beschwerde wurde vom Bf. beantragt, *einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, unter Berücksichtigung des Schulgeldes in Höhe von € 900,00 als außergewöhnliche Belastung* (im Sinne des § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001) *ohne Selbstbehalt, zu erlassen.*

**In Streit steht** somit im vorliegenden Beschwerdefall, ob das vom Bf. im Streitjahr für seinen Sohn N entrichtete Schulgeld (900,00 €) für den Besuch der Volksschule des Name1 als außergewöhnliche Belastung ("Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule" - § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001) abzugsfähig ist.

**Zur Frage, ob das vom Bf. entrichtete Schulgelt unter den Begriff ("Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule" - § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001) fällt:**

Wie der zitierten Bestimmung § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001) zu entnehmen ist, ist (unter anderem) *zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 auch das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

Der sonderpädagogische Förderbedarf des Sohnes N des Bf. wurde mit Bescheid des Bezirksschulrates vom 10. Juni 2013 festgestellt.

Festgestellt wurde im 2. Spruchteil dieses Bescheides auch, dass N im Falle des Besuches einer allgemeinen Schule abweichend vom Lehrplan dieser Schule in allen Unterrichtsgegenständen nach dem Lehrplan der Sonderschule für schwerstbehinderte Kinder zu unterrichten ist.

Dazu wurde in der Begründung des Bescheides ausgeführt, dass die sonderpädagogische Förderung ab Beginn des Schuljahres 2013/2014 in der Schule, einer allgemeinen Schule, zu erfolgen hat.

Die NamerSchule in Ort ist eine Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht. Sie ist eine allgemeine Schule, in der auch der Lehrplan der Sonderschule für Schwerstbehinderte Kinder zur Anwendung kommt, wobei auch das Konzept der Integration und Montessori-

Pädagogik eine den besonderen Bedürfnissen eines autistischen Kindes förderliche Art des Unterrichts bietet.

Agrund des § 25 Abs. 1 Schulorganisationsgesetz 1962 in der im Streitjahr geltenden Fassung können Sonderschulen nicht nur als selbständige Schulen geführt werden sondern auch als Sonderschulklassen, die einer Volks- oder Hauptschule, einer Neuen Mittelschule oder einer Polytechnischen Schule oder einer Sonderschule anderer Art angeschlossen sind.

Durch die Bestimmung des § 8a Abs. 1 Schulpflichtgesetz 1985 in der im Streitjahr geltenden Fassung sind schulpflichtige Kinder mit sonderpädagogischem Förderbedarf (§ 8 Abs. 1) berechtigt, die allgemeine Schulpflicht entweder in einer für sie geeigneten Sonderschule oder Sonderschulklasse oder in einer den sonderpädagogischen Förderbedarf erfüllenden Volksschule, Hauptschule, Neuen Mittelschule, Polytechnischen Schule, Unterstufe einer allgemein bildenden höheren Schule oder Haushaltungsschule zu erfüllen.

Fest steht, insbesondere auch im Hinblick auf die Feststellungen im zitierten Bescheid des Bezirksschulrates, dass der Sohn N des Bf. die NamerSchule aufgrund des diagnostizierten Autismus, das heißt krankheitsbedingt besucht. -

Insbesondere aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 25 Abs. 1 Schulorganisationsgesetz 1962, aus der hervorgeht, dass die Sonderschule nicht nur als selbständige Schule unter der Bezeichnung "Sonderschule" geführt wird, sondern auch auch als Sonderschulklassen, die einer Volks- oder Hauptschule, einer Neuen Mittelschule oder einer Polytechnischen Schule oder einer Sonderschule anderer Art angeschlossen sind, fallen nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts die Kosten für den Besuch der Schule des Avereins Ort, die der Sohn des Bf. krankheitsbedingt zur Abdeckung des sonderpädagogischen Förderbedarfes besucht, eindeutig unter den Begriff "*Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule*" des § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001).

§ 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen will den Abzug von Schulgeld für typischerweise (auch) von Personen mit besonderem Betreuungsbedarf besuchte Schulen zusätzlich zum Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 ermöglichen.

Da die NamerSchule des Avereins Ort auch den sonderpädagogischen Förderbedarf abdeckt, wird sie typischerweise auch von Kindern, die eines besonderen Betreuungsbedarfes bedürfen, für die somit ein besonderer sonderpädagogischer Förderungsbedarf besteht, besucht.

Von der Abgabenbehörde wurde (allerdings ohne die entsprechende Stelle - Rz 859 - in den LStR zu zitieren) darauf hingewiesen, dass als Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte (§ 5 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF) auch Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer Behindertenschule

oder einer Behindertenwerkstätte auf Grund (landes-)gesetzlicher Regelungen sowie Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten gelten.

Auch wenn es sich bei den Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle handelt, Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (siehe dazu z.B. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139, VwGH 18.3.1992, 92/14/0019) begründen, sei dazu dennoch Folgendes festgestellt:

Aus Rz 859 der Lohnsteuerrichtlinien (*"Als Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte (§ 5 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF) gelten auch Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer Behindertenschule oder einer Behindertenwerkstätte auf Grund (landes-)gesetzlicher Regelungen sowie Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten."*) ergibt sich wohl, dass die Aufzählung in § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von der Abgabenbehörde nicht als *abschließend* eingestuft wird.

### **Zum Vorliegen der Voraussetzungen für den Abzug einer "außergewöhnlichen Belastung":**

Das Vorliegen der einzelnen Voraussetzungen für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung i.S. des § 34 EStG 1988 wurde von der Abgabenbehörde nicht im Einzelnen bestritten, Ausführungen wurden lediglich bezüglich des Vorliegens der Zwangsläufigkeit gemacht.

Das Finanzamt hat die Zwangsläufigkeit im Vorlagebericht mit folgendem Vorbringen, unter Hinweis auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, verneint:

*"Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105). Auch unter Berücksichtigung einer grundsätzlich freien Berufswahl sind die Eltern (im Rahmen ihrer rechtlichen Unterhaltspflicht) nicht verpflichtet, ihrem Kind jeden mit hohen Kosten verbundenen, speziellen Ausbildungswunsch zu erfüllen (VwGH 11.5.1993, 91/14/0054).*

*Im vorliegenden Fall liegt trotz der oben dargestellten natürlichen Intensionen der Eltern keine Zwangsläufigkeit vor."*

Vom Bundesfinanzgericht wird darauf - unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - Folgendes entgegnet:

*"Zwangsläufig entsteht eine Belastung dann, wenn der Steuerpflichtige sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs 3 leg cit).*

...

*Gemäß § 140 Abs 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.*

*In dieser Bestimmung kommt unter anderem der im Bundesgesetz über die Neuordnung des Kindschaftsrechtes vom 30. Juni 1977, BGBl Nr 403/1977, betonte Grundsatz des Kindeswohls zum Ausdruck. Der Begriff des "Kindeswohls" wird im Gesetz zwar nicht ausdrücklich definiert, ist im § 178a ABGB aber näher umschrieben. Dabei sind die Persönlichkeit des Kindes und seine Bedürfnisse, besonders seine Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten, aber auch die Lebensverhältnisse der Eltern zu berücksichtigen (vgl in diesem Sinne Schüch, ÖA 1980, Seite 31 und insbesondere die Seiten 55 ff).*

...

(aus VwGH 11.5.1993, 91/14/0085)

Zur Zwangsläufigkeit (aber auch zur Außergewöhnlichkeit) im Sinne des § 34 EStG 1988 des Entgelts für den Besuch einer Privatschule hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem in seinem Erkenntnis **VwGH 30.1.1990, 88/14/0218** festgestellt:

...

*Die Außergewöhnlichkeit dieser Belastung hat der Verwaltungsgerichtshof im übrigen dem Grunde nach auch noch nie in Zweifel gezogen und im Erkenntnis vom 9. Oktober 1981, Zl. 13/1851/79, sogar schlüssig bejaht.*

...

*Nach den Grundsätzen, wie sie der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. Februar 1986, Zl. 85/14/0097, zum Ausdruck brachte, erscheint der Vater aus rechtlichen Gründen verpflichtet, dem Kind durch einen Schulbesuch die seinen Fähigkeiten entsprechende Ausbildung angedeihen zu lassen. Die belangte Behörde bestreitet nun nicht, daß die Fähigkeiten des Sohnes des Beschwerdeführers den Besuch einer AHS (mit anschließendem Hochschulstudium) rechtfertigen. Das Ausbildungsziel der Absolvierung einer AHS ist aber eher gesichert, wenn das Kind durchgehend die AHS mit ihren unmittelbar aufeinander abgestimmten Lehrplänen besucht, als wenn es von der Hauptschule in die höhere Schule (AHS) wechseln muß. Sprechen die Fähigkeiten des Kindes nicht gegen den durchgehenden Besuch der AHS und ist dieser Besuch, wenn auch im Wege einer Privatschule, unschwer möglich, so ist der Vater nach Maßgabe seiner Leistungskraft rechtlich verpflichtet, für den durchgehenden Besuch der AHS zu sorgen. Daß der Sohn des Beschwerdeführers an dessen Wohnort und in seiner Umgebung keine öffentliche Unterstufenmittelschule besuchen konnte, stellte die belangte Behörde nicht in Abrede. Der Besuch der privaten Unterstufenmittelschule und damit die Bezahlung des Schulgeldes erscheinen danach zwangsläufig.*

Dass der Bf. seinem Sohn N den Besuch der Schule wegen dessen Erkrankung bezahlt, und nicht, um N einen mit hohen Kosten verbundenen Ausbildungswunsch zu erfüllen, kann wohl nicht bestritten werden.

Insbesondere aufgrund der Feststellungen im zitierten Bescheid des Bezirksschulrates, dass der Sohn N des Bf. die NamerSchule aufgrund des diagnostizierten Autismus, steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass N diese Schule krankheitsbedingt besucht. Bestätigt wurde darüber hinaus vom Schulinspektor für allgemeinbildende Pflichtschulen (27.4.2015), dass die für N bestmögliche Förderung in der Schule erfolgen kann.

Außerdem wird in diesem Zusammenhang auch noch auf folgende Situation hingewiesen:

Aus dem Bericht der Volksanwaltschaft an den XX 2007/2008 geht z.B. hervor, dass die Suche nach der richtigen Schule für ein autistisches Kind schwierig ist.

Einleitend wird hier angeführt, dass *gerade für Kinder mit einer Behinderung der Besuch einer für die jeweiligen besonderen Bedürfnisse passenden Schule von zentraler Bedeutung ist.*

Im einzelnen wurde u.a. ausgeführt:

*"Der folgende Fall vor der Volksanwaltschaft zeigt, dass es selbst in der Stadt Ort nicht ausreichend geeignete Schulplätze für psychisch kranke, insbesondere schwer autistische Kinder gibt.*

...

*Da aber zu Beginn des Schuljahres 2008/2009 weder ein freier Platz in der gewünschten Schule noch eine als zweite Alternative in Frage kommende Integrationsklasse in einer Montessori Schule zustande kam, musste der Junge in eine Schule für körperbehinderte Kinder gehen, die für seine Behinderung überhaupt nicht geeignet war. Schon nach kurzer Zeit verschlimmerte sich sein Gesundheitszustand rapide, sodass er sogar in der kinderpsychiatrischen Abteilung des Krankenhauses behandelt werden musste.*

... "

Auch in den Y Nachrichten Internetadresse (26.6.2015) wurde in einem Artikel vom 23.6.2014 auf die schwierige Situation bei sonderpädagogischem Bedarf hingewiesen, besonders im Fall des Vorliegens von Autismus einen geeigneten Schulplatz zu finden:

*"Integration: Schulen ringen um jede Lehrerstunde"*

Von VnNn , 23.06.2014

*Die Kürzungen bei den Integrationsstunden treffen manche Schulen hart. Immer mehr Kinder brauchen Unterstützung durch Sonderpädagogen. Massiv ist der Anstieg der Zahl der Autisten.*

...

*Bezirksschulinspektorin A.B. sagt ...*

*"Wir haben einen starken Anstieg bei den zukünftigen ersten Klassen - gerade bei Autismus-Spektrum-Störungen." Die betroffenen Kinder seien oft "ganz schwierig zu beschulen".*

...

Unter Internetadresse<sup>1</sup> (25.6.2015) ist folgende, vom Landesschulrat Ort im Internet veröffentlichte Feststellung zu lesen:

*Die individuelle Förderung der Schülerinnen und Schüler ist ein zentraler Auftrag der österreichischen Schule.*

[http://www.docs4you.at/Content.Node/OEGKJ/Konsensuspapiere/Positionspapier\\_Autismus.pdf](http://www.docs4you.at/Content.Node/OEGKJ/Konsensuspapiere/Positionspapier_Autismus.pdf) (25.6.2015)

Positionspapier der Arbeitsgruppe für Entwicklungs- und Sozialpädiatrie der Österreichischen Gesellschaft für Kinder- und Jugendheilkunde  
Diagnostik, Therapie und Betreuung von Menschen mit Autismusspektrumstörung,  
Verabschiedet am 5.11.2010 in Ort

### *3.5 Betreuung in Kindergärten und Schulen*

*Kinder und Jugendliche mit Autismusspektrumstörung sollen so weit als möglich in Regeleinrichtungen betreut werden. ...*

Das Vorliegen der Zwangsläufigkeit kann nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts somit nicht in Abrede gestellt werden.

### **Zusammenfassend wird festgestellt:**

Die vom Bf. beantragten Kosten an Schulgeld für seinen Sohn N in Höhe von 900,00 € der Schule des Diankonievereins Ort stellen - wie im Einzelnen dargelegt - "*Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule*" im Sinne des § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001 dar.

N besucht diese Schule krankheitsbedingt.

Infolge des durch ärztliche Gutachten diagnostizierten Krankheitsbildes (tiefgreifende Entwicklungsstörung, Autismus) in Verbindung mit den Feststellungen im Bescheid des Bezirksschulrates XXX vom 10. Juni 2013 und im Bestätigungsschreibens vom Schulinspektor für allgemeinbildende Pflichtschulen (27.4.2015), sowie auch unter Hinweis auf die Tatsache, dass es sehr schwierig war bzw. ist, einen Schulplatz zu finden, der den sonderpädagogischen Förderbedarf in einer für das Kind geeigneten Form abdecken konnte, wird der Besuch dieser Schule als zwangsläufig beurteilt.

Es liegen einerseits die für den Abzug einer außergewöhnlichen Belastung geforderten Voraussetzungen des § 34 EStG 1998 vor, andererseits stellt das streitgegenständliche Schulgeld "*Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule*" im Sinne des § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001 dar.

Der Beschwerde wird daher Folge gegeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Art. 133 Abs. 4 B-VG besagt, dass gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig ist, 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.

**Die Revision wird nicht zugelassen**, weil die Voraussetzungen des Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vorliegen.

Die Beantwortung der Frage, ob das streitgegenständliche Schulgeld "*Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule*" im Sinne des § 5 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001) darstellt, ergibt sich hinreichend klar aus dem Gesetz.

Hinsichtlich der Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten für den Besuch einer Privatschule als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 wird auf die zitierte, im Übrigen einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Salzburg-Aigen, am 30. Juni 2015