

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 28. Juli 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Nachdem die Beschwerdeführerin am 2. März 2016 in Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2015 abgegeben hatte, wurde sie mit dem Vorhalt datiert vom 25. Juli 2016 aufgefordert, eine Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen und die dafür geleisteten Ersätze samt Originalrechnungen vorzulegen.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 datiert vom 28. Juli 2016 wurden die beantragten zusätzlichen Kosten der außergewöhnlichen Belastung aufgrund von Behinderung von € 5.874,86 auf € 4.951,87 gekürzt und dies damit begründet, dass gemäß § 4 der Verordnung Heilbehandlungskosten ab 1998, welche in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, zusätzlich zum Pauschbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden. Die Rechnungen der Firma A für Gartenarbeit stünden in keinem Zusammenhang mit der Behinderung und seien deshalb auch nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 abzugsfähig. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens erfolgt.

Gegen diesen Bescheid wandte sich die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde, datiert vom 26. August 2016, beim Finanzamt per Post eingelangt am 31. August 2016.

Darin beehrte die Beschwerdeführerin, die durch die Firma A durchgeführten Gartenarbeiten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Zwar würden Gartenarbeiten in der Regel von der Mehrzahl der steuerpflichtigen Gartenbesitzer selbst erbracht und keine besondere körperliche Kraftanstrengung erfordern, jedoch sei die Beschwerdeführerin aufgrund ihres körperlichen Leidens bzw. der

festgestellten Behinderung von 80 % nicht imstande, derartige Arbeiten ohne Gefahr einer Verschlechterung ihres Gesundheitszustandes durchzuführen. Daraus ergebe sich die Außergewöhnlichkeit und auch die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen, da sich die Beschwerdeführerin diesen Aufwendungen nicht entziehen könne. Sie könne den Garten schlecht verwildern lassen, zumal der Zugang zum Haus durch den Garten führe. Für die Durchführung der unbedingt erforderlichen Gartenarbeiten im Jahr 2015 seien nachgewiesene und aufgeschlüsselte Kosten von € 892 angefallen. Im Zusammenhang mit den hohen weiteren Kosten der Behinderung, würden diese zusätzlichen Kosten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin beeinträchtigen.

Mit der Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 BAO datiert vom 17. November 2016 wurde die oben beschriebene Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheid 2015 der Beschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (2007/15/0256 vom 22.3.2010) Gartenarbeiten auf entgeltlicher Basis durch Dritte auch dann nicht als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden können, wenn wegen chronischer Krankheiten die Arbeiten nicht selbst bewältigt werden könnten. Im vom Verwaltungsgerichtshof geprüften Anlassfall habe ein Steuerpflichtiger dessen Behinderung aufgrund von Rücken- und Wirbelsäulenproblemen mit 50 % festgesetzt worden sei, Kosten für Terrassen- und Gartenarbeiten (Reinigung, Einwinterung und Auswinterung der Pflanzen, Tragen von Blumenerde und Trögen vom Keller auf die Terrasse usw.) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Verwaltungsgerichtshof habe jedoch das Element der Außergewöhnlichkeit verneint, da Tätigkeiten dieser Art von einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen ohne körperliche Beeinträchtigung auch unter Inanspruchnahme fremder Hilfe durchgeführt würden. Insbesondere seien ältere oder aufgrund ihrer körperlichen Verfassung nicht geeignete Personen in der Regel dazu verhalten, derartige Arbeiten von Dritten entgeltlich besorgen zu lassen. Auch hinsichtlich der Gartenarbeiten (Bepflanzung der Betontrögen im Brüstungsbereich) sah der Verwaltungsgerichtshof das Element der zwangsläufig Geld nicht gegeben, da diese Maßnahmen insbesondere der Verschönerung des Terrassenbereiches sowie der Herstellung eines Sichtschutzes gedient hätten und somit aus freiem Willen der Steuerpflichtigen zustandegekommen seien.

Im mittels Telefax übermittelten Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 7. Dezember 2016 hielt die Beschwerdeführerin ihr Begehren aufrecht und brachte teilweise wiederholend vor, dass die Firma A nicht die vom Verwaltungsgerichtshof (siehe oben) beschriebenen Arbeiten, sondern lediglich übliche Gartenarbeiten, welche zumindest auf dem Land von den Gartenbesitzern selbst durchgeführt würden, vorgenommen habe. Aufgrund ihrer Behinderung (siehe oben) sei es der Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen, dies selbst zu tun. Die Beschwerdeführerin habe Dritte vor allem für Rasenmähen beauftragt. Diesen Aufwendungen könne sich die Beschwerdeführerin nicht entziehen, ohne den Garten verwildern zu lassen, durch den der Weg zum Haus führe. Aufgrund ihrer Behinderung sei die Beschwerdeführerin auf Krücken und einen sicheren Weg angewiesen. Die

nachgewiesenen Kosten von € 892,00 würden in Zusammenschau mit den übrigen Kosten der Behinderung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin beeinträchtigen.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 € 892,00 dafür ausgegeben, dass Gartenarbeiten bei ihrem Einfamilienhaus durchgeführt werden. An diesem Grundstück sind 97 m² als Baufläche und 620 m² als Garten im Grundbuch ausgewiesen. Der das Haus umgebende Boden ist, wie aus im Internet verfügbaren detaillierten Satellitenfotos und auch in der digitalen Katastralmappe ersichtlich, zum guten Teil nicht vom Pflanzen bedeckt und führt der Weg zur öffentlichen Straße über ein Nachbargrundstück, welcher dort zum Teil mit Gras bewachsen ist. Der Garten selbst besteht aus mehreren Bäumen und dicht stehenden Büschen sowie zu geschätzt maximal zwei Dritteln aus Rasenfläche. Dabei reicht die Bepflanzung zum Teil über die zum Haus gehörigen Nebengebäude und bedeckt deren Dachfläche partiell. Der in Fahrzeugbreite ausgeführte Weg (ohne jeden Bewuchs) führt an die Nordseite des Hauses sowie zu einem Nebengebäude. Auch ist ein Fußweg (ebenfalls ohne Bewuchs) rund um das Haus erkennbar.

Die Beschwerdeführerin hat für die Gartenarbeiten 2015 folgende Rechnungen beglichen: 30. April € 192,12, 31. Mai € 240,35, 30. Juni € 77,99, 27. Juli € 96,03, 31. August € 91,52, 30. September 2015 € 150,15 und 17. November 2015 € 44,00.

Die Firma A bietet nach ihrem Internetauftritt arbeitssuchenden (auch behinderten) Menschen Zugang zum Arbeitsmarkt und fördert deren individuellen Entwicklungsmöglichkeiten. Im Bereich der Grünanlagenpflege bietet sie Baumschnittarbeiten, Strauch- und Heckenschnitt, Rasenmähen, Laubentfernung, sowie einen Ganzjahresservice an.

Aufgrund der Größe des Grundstückes und der ebenen Wiesenfläche von max. 400 m² sowie aufgrund der angebotenen Arbeiten durch die Firma A, kann nicht mit Sicherheit festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin, wie von ihr behauptet, tatsächlich den Großteil der strittigen Aufwendungen für das Mähen ihres Rasens bezahlt hat. Im Übrigen ist das Haus auf einem auf Fahrzeugbreite ausgelegten bewuchsfreiem Weg zu erreichen, ohne die Rasenfläche zu berühren.

Die Beschwerdeführerin ist nach den Daten des (damals) Bundessozialamtes im Jahr 2015 zu 80 % behindert gewesen und war ihr die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar. Allerdings hatte sie keinen Ausweis nach § 29b StVO (Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159/1960), welcher privilegiertes Halten und Parken ermöglicht.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) ("*Tarif*") in den §§ 34 und 35.

Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 EStG 1988 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 (in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012) enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung nach Abs. 8, Aufwendungen der Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, welche anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, Mehraufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 soweit sie die pflegebedingter Geldleistungen übersteigen) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Im § 35 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005) wird unter Anderem (Absätze 1 bis 3 leg. cit.) festgelegt, dass durch eigene körperliche oder geistige Behinderung ein Freibetrag (geregelt je nach der Höhe der durch amtliche Bescheinigung festgestellten Behinderung) zusteht, sofern keine Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage bezogen wird.

Nach § 35 Abs. 5 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt) geltend gemacht werden.

Von der im § 35 Abs. 7 EStG 1988 eingeräumten Möglichkeit mit Verordnung Durchschnittsätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, hat der Finanzminister mit der „*Verordnung außergewöhnliche Belastung*“ (BGBl 303/1996) Gebrauch gemacht.

In dieser Verordnung wird unter anderem in § 4 festgelegt, dass zusätzlich (zu den Pauschbeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988) die nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Den hier strittige Betrag von € 892,00 hat die Beschwerdeführerin jedoch nicht Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, sondern sind diese auf Gartenarbeiten durch Dritte entfallen.

Grundsätzlich denkbar wäre es, auf Gartenarbeiten die gleichen Kriterien wie auf die behindertengerechte Einrichtung einer Wohnung anzuwenden. Solche sind nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, sofern es sich um sogenannten "*verlorenen Aufwand*" handelt (siehe für viele Jakom/Peyerl EStG, 2018 § 34 Rz. 90). Abzugsfähig im Zusammenhang mit der Behinderung sind daher nur Aufwendungen, welche bei einer unterstellten Verwertung vom Erwerber nicht abgegolten werden würden.

Einen Garten verwildern zu lassen, mindert in der Regel den Wert einer Liegenschaft durchaus. Die regelmäßige Pflege des Gartens ist daher eine übliche Aufwendung der Werterhaltung und wird von einem gedachten Käufer durch die Bezahlung des üblichen Kaufpreises ohne Abzug für einen verwilderten Garten honoriert.

Insofern sind die von der Beschwerdeführerin getragenen Aufwendungen in keiner Weise für einen Hausbesitzer mit Garten außergewöhnlich, egal ob dieser nun behindert ist oder nicht, da auch jemand der sich an einem anderen Ort aufhält, von dem aus es ihm nicht möglich ist, die regelmäßigen Gartenarbeiten durchzuführen, die Gartenarbeiten von einem Dritten, in der Regel wohl gegen Geld, erledigen lassen muss.

Zur Zwangsläufigkeit solcher Maßnahmen hat der Verwaltungsgerichtshof im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis vom 22. März 2010 (GZ. 2007/15/0256; in ständiger Judikatur) Folgendes ausgeführt: "*Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG³⁶, § 34 Abs. 2 bis 5 Tz. 3, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz. 14, sowie die dort jeweils angeführte hg. Judikatur) ergibt sich aus der Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. ergänzend auch das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2006/13/0081).*"

Schon der Besitz eines Hauses und des umgebenden Gartens ist an sich freiwillig. Die Zwangsläufigkeit der Anpassung der Liegenschaft kann sich jedoch aus der

grundsätzlichen Notwendigkeit einer Unterkunft und deren behindertengerechte Ausstattung ergeben (für Viele Jakob, wie oben). Das Haus der Beschwerdeführerin kann anders als von ihrem Vertreter in der Beschwerdeschrift vorgebracht, selbst mit Fahrzeugen erreicht werden, ohne den bewachsenen Teil des Gartens zu berühren. Es besteht daher nicht einmal ein Zusammenhang zwischen der Behinderung der Beschwerdeführerin und den erledigten Gartenarbeiten, weswegen diese nur dem Werterhalt des Grundstückes dienen. Es ist daher auch die Zwangsläufigkeit der Beschwerdeführerin getragenen Aufwendungen für Gartenarbeiten zu verneinen.

Fehlt daher der Besorgung von Gartenarbeiten durch Dritte gegen Entgelt sowohl das Kriterium der Außergewöhnlichkeit als auch der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 braucht das Merkmal der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr geprüft zu werden und war die Beschwerde abzuweisen.

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.

Dieses Erkenntnis beschränkt sich auf die Anwendung des unmittelbaren Gesetzeswortlautes sowie der oben zitierten herrschenden Lehre und ständigen Judikatur, woraus sich ergibt, dass die hier behandelten Rechtsfragen keine über diesen Fall hinausgehende Bedeutung haben und deswegen die Revision nicht zugelassen werden kann.

Linz, am 13. Februar 2019