

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. Juli 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 13. Juni 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018, 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

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 machte er Krankheitskosten im Zusammenhang mit einer Behinderung von € 34.556,80 geltend. Über Ergänzungsersuchen des Finanzamtes (FA) übermittelte der Bf. ein umfangreiches Belegkonvolut.

Am 13.06.2019 erging der Einkommensteuerbescheid für 2018, wobei € 27.488,24 als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung berücksichtigt wurden. Was die unberücksichtigt gebliebenen Kosten betrifft, wurde begründend ausgeführt:

„Als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO gelten Arzt-, Spitals-, ärztlich verordnete Kur und Therapiekosten sowie die Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Daraus ist ersichtlich, dass Kosten, die nicht unter diese Kategorien der Aufwendungen fallen, mit dem gesetzlich vorgesehen Pauschbetrag abgegolten sind.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens handelt es sich bei den Ausgaben für eine Fußpflege um Aufwendungen, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fußpflegestudio in aller Regel kein ärztliches bzw.

medizinisch geschultes Personal tätig. Ihre Aufwendungen für Fußpflege konnten daher steuerlich nicht berücksichtigt werden.

[...]

Schon das Fehlen einer einzigen der Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus.

*Die Aufwendungen für eine Haushaltshilfe stellen keinen Grund für eine Steuerermäßigung dar, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse in der Regel die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Da die beiden Haushaltshilfen Mag ***1*** ***2*** und ***3*** ***4*** keine fundierte Ausbildung im Pflegebereich haben, können diese Kosten auch nicht als Krankheitskosten im Zusammenhang mit Ihrer Behinderung gesehen werden und sind daher steuerlich nicht abzugsfähig (vgl Erkenntnis BFG vom 13.3.2019 RV/2100186/2019).“*

Dagegen wurde Beschwerde erhoben und eingewendet:

„Das angeführte Judikat BFG 13.3.2019 RV/2100186/2019 ist m.E. nicht anwendbar, da die Vorauss. der RZ 899 + 10896b der EStG-Richtlinien vorliegen.

RZ 899: „Bei einer Betreuung zu Hause sind die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung absetzbar, wenn ein behinderter Steuerpflichtiger iSd § 35 EStG 1988 nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen [...] Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen geltend gemacht werden [...]“

RZ 10896b

§ 34/1: „[...] Die Kosten für eine Hausgehilfin sind dann abzugsfähig, wenn die Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Bei Bezug von Pflegegeld ab der Stufe 1 kann davon ausgegangen werden, dass gewisse Tätigkeiten im Haushalt von der behinderten Person nicht durchgeführt werden können. Die dafür aufgewendeten Kosten stellen in diesem Fall eine außergewöhnliche Belastung dar.“

Ich ersuche um Anerkennung der ao. Belastungen in der eingebr. Höhe.“

Mit Beschwerdeverechtsentscheidung vom 10.07.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen:

„Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann für den Aufwand einer Hausgehilfin oder eines Hausgehilfen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (VwGH 5.11.1969, 1240/68; VwGH 20.11.1996, 94/15/0141). Da für Ihre Pflegebedürftigkeit ohnehin eine 24-h-Betreuung (Kosten bereits anerkannt) besteht, muss davon ausgegangen werden, dass die im Beschwerdebegehren geforderten Aufwendungen für eine Haushaltshilfe für Personen mit gleichen Einkommens- oder Vermögensverhältnissen ohnedies üblich und nicht außergewöhnlich sind. Selbst wenn diese Haushaltshilfe der

Betreuungsperson unterstützend zur Seite steht (wie zB angeführt "Heben aus der Badewanne"), so erfolgt dies nach Ansicht der Abgabenbehörde nur in einem untergeordneten Ausmaß und geht nur gering über die Beschäftigungstätigkeit einer üblichen Haushaltshilfe hinaus. Ihr Antrag war daher als unbegründet abzuweisen."

Im Vorlageantrag vom 09.08.2019 machte der Bf. geltend:

„Das vom FA angeführte Judikat BFG 13.3.2019 RV/2100186/2019 ist m.E. nicht anwendbar, da im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen der RZ 899 + 10896b der Einkommensteuerrichtlinien vorliegen.

RZ 899:

Bei einer Betreuung zu Hause sind die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung absetzbar, wenn ein behinderter Steuerpflichtiger iSd § 35 EStG 1988 nicht mehr fähig ist, den Haushalt selbst zu führen. Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege anfallenden Aufwendungen und Ausgaben geltend gemacht werden.

RZ 10896b:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 - Haushaltshilfe für ältere Menschen als außergewöhnliche Belastung - RZ 896b und RZ 897 und RZ 898

Ältere alleinstehende, gebrechliche Menschen mit und ohne Pflegestufe beschäftigen fallweise eine Haushaltshilfe. Es liegt eine ärztliche Bestätigung vor, dass die ältere Person z.B. keine Fenster putzen kann/darf.

Können die Aufwendungen für die Haushaltshilfe in diesem Fall als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden?

Die Kosten für eine Hausgehilfin sind nur dann abzugsfähig, wenn die alleinstehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Bei Bezug von Pflegegeld ab der Stufe 1 kann davon ausgegangen werden, dass gewisse Tätigkeiten im Haushalt von der behinderten Person nicht durchgeführt werden können. Die dafür aufgewendeten Kosten stellen in diesem Fall eine außergewöhnliche Belastung dar.

Begründung:

Die 24-h-Betreuung begann im Nov. 2017. Es brauchte eine Begleitung der Pflegerinnen bis Juni 2018, bis ein Großteil der Tätigkeiten allein durchgeführt werden konnte; außerdem besteht weiterhin ext. Unterstützungsbedarf beim Baden, Einkäufen (keine Transportmöglichkeit) sowie in den Erholungszeiten der Pflegerinnen."

Mit Vorlagebericht vom 15.11.2019 wurde die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Am 19.05.2020 brachte der Bf. einen Fristsetzungsantrag gem. Art 133 Abs. 1 Z 2 B-VG und § 38 VwGG ein. Mit Verfahrensleitender Anordnung des VwGH vom 30.06.2020 wurde das BFG aufgefordert binnen drei Monaten die Entscheidung zu erlassen.

Über Ergänzungsersuchen des BFG vom 14.07.2020 und 18.08.2020 legte der Bf. Werkverträge, jeweils vom 02.01.2018, sowie Stundenlisten vor. Weiters teilte der Bf. mit, dass es sich bei ***3*** ***4*** um seinen Enkelsohn handle, zu Mag. ***2*** kein Verwandtschaftsverhältnis bestehe und Mitteilungen nach § 109a EStG 1988 nicht erfolgt seien. Was ***3*** ***4*** betreffe, seien die Einnahmen allerdings in den Steuererklärungen deklariert worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. machte im Streitjahr Krankheitskosten im Zusammenhang mit einer eigenen Behinderung von € 35.408,24 geltend. Seitens des FA wurden die Kosten für eine 24-Stunden-Betreuung von € 25.358,80, die Kosten für Medikamente von € 1.149,44 und die Kosten einer Physio-Therapie von € 980,00 – somit insgesamt € 27.488,24 – anerkannt. Nicht anerkannt wurden die Kosten einer Fußpflege von € 120,00 (nicht mehr strittig) sowie die Kosten laut Honorarnoten von Mag. ***1*** ***2*** über € 3.000,00 und ***3*** ***4*** über € 4.800,00.

Nach diesen Honorarnoten wurden folgende Leistungen erbracht:

- „Unterstützung im Haushalt & Garten, Fahrtendienste, Botengänge“ durch Frau Mag. ***2***, die dafür € 250,00 pro Monat in Rechnung gestellt hat, und
- „Friseurfahrten, Einkaufsfahrten – Begleitung der Pflegerinnen als Fahrer, Unterstützung Pflegerin beim wöchentlichen Bad (Heben)“ durch ***3*** ***4***, der dafür € 400,00 pro Monat in Rechnung gestellt hat.

In der Beschwerde wurde dazu vorgebracht, dass die 24-Stunden-Betreuung im November 2017 begonnen habe und eine Begleitung der Pflegerinnen bis Juni 2018 notwendig gewesen sei sowie weiterhin Unterstützungsbedarf beim Baden, Einkaufen sowie in den Erholungszeiten der Pflegerinnen bestehe.

Weiters wurden Stundenlisten vorgelegt, wonach ***3*** ***4*** jeweils 16 Stunden pro Monat für „Hilfe (Heben) beim Bad, Einkauf“ und Mag. ***2*** jeweils 10 Stunden pro Monat für „Unterstützung Haushalt, Fahrten“ aufwenden. Bei ***3*** ***4*** handle es sich um den Enkelsohn des Bf. zu Mag. ***2*** bestehe kein Verwandtschaftsverhältnis.

Mitteilungen nach § 109a EStG 1988 seien nicht erfolgt, allerdings habe ***3*** ***4*** die Einnahmen in seiner Steuererklärung ausgewiesen.

2. Rechtliche Beurteilung

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:

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.

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

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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.

Nach [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können unter anderem folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen (z. B. Pflegegeld) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Aufwendungen für die häusliche Pflege eines Steuerpflichtigen können - wie bei einer Heimbetreuung - ab Bezug von Pflegegeld der Stufe 1 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Dies gilt bei einer Pflege im Familienverband in gleicher Weise wie bei einer gewerblichen oder nichtselbständigen Pflege durch Fremde. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Geld- und Sachaufwendungen (wie zB Kosten für das Pflegepersonal), geltend gemacht werden. Sie sind jedoch um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld) zu kürzen.

Außergewöhnliche Belastungen sind von der Partei nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, EStG²⁰, § 34 Tz 7).

Hinsichtlich **Frau Mag. ***2***** wurde nicht behauptet, dass diese über eine Ausbildung in Krankenpflege oder Personenbetreuung verfügen würde. Demnach ist bei den von ihr erbrachten Leistungen „Unterstützung Haushalt, Fahrten“ für jeweils 10 Stunden pro Monat,

zu prüfen, ob die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht ohnedies als üblich anzusehen ist (vgl. VwGH 10.02.16, 2013/15/0254; 16.12.03, 2003/15/0021; UFS 3.5.07, RV/1155-W/07).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 in Betracht kommt. Insbesondere sind Aufwendungen für eine Haushaltshilfe kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnehin üblich ist (vgl. das Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0021). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in diesen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (vgl. das Erkenntnis vom 20. November 1996, 94/15/0141).

Gegenständlich zeigen die vorgelegten Unterlagen – Werkvertrag, Honorarnoten, Stundenlisten – nicht auf, dass die von Frau Mag. ***2*** verrichteten Tätigkeiten im Ausmaß von 10 Wochenstunden über die Betreuung eines „normalen Haushalts“ bzw. Gartens hinausgegangen wären, selbst wenn eine fallweise Unterstützung der 24-Stunden-Pflegerinnen erfolgt ist. Da sowohl die Beschäftigung einer Haushaltshilfe an sich als auch die von ihr verrichteten Tätigkeiten bei einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse vorzufinden sind, erfüllen die Aufwendungen dafür nicht das Kriterium der Außergewöhnlichkeit. Nach Dafürhalten des BFG treffen die Aufwendungen für die Haushaltshilfe den Bf. auch nicht zwangsläufig, zumal die von den 24h-Betreuungskräften laut Werkvertrag vom 07.12.2017 zu erbringenden Leistungen ohnehin auch die Führung des Haushaltes (Zubereitung von Mahlzeiten, Vornahme von Besorgungen, Botengängen, Reinigungstätigkeiten, Hausarbeiten, Wäscheversorgung usw.) umfassen.

Was den Werkvertrag mit dem Enkelsohn ***3*** ***4*** betrifft, werden bei nahen Angehörigen wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (vgl. Stoll, BAO, 318). Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden daher für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt, EStG²⁰, § 2 Tz 160).

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich; es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. Doralt, EStG²⁰, § 2 Tz 161).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht („freie Beweiswürdigung“).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132, vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8).

Im gegenständlichen Fall gibt es zwar einen schriftlichen Vertrag und es ist auch glaubhaft, dass diese Leistungen (*Hilfe (Heben) beim Bad, Einkaufsfahrten, Friseurbesuche*) notwendig waren und erbracht wurden, jedoch ist der zeitliche Umfang der Leistungen nicht klar und eindeutig erkennbar. So ist nicht nachvollziehbar, dass diese Leistungen jeweils exakt 2 Stunden (von 9:00 bis 11:00 Uhr) in Anspruch genommen haben. Auch ein Nachweis der getätigten Fahrten wurde nicht erbracht. Eine pauschale Abgeltung des geschätzten Zeitaufwandes entspricht aber den steuerlich an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden strengen Maßstäben nicht (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Anzumerken ist, dass das BFG auch das vereinbarte Honorar von € 50,00 für 2 Stunden allereinfachste Hilfeleistungen des Enkelsohnes für seinen Großvater im Hinblick auf die Honorare der 24-Stunden-Betreuerinnen von € 80,00 pro Tag, als ungewöhnlich erachtet.

Auf Grund der oben dargestellten Rechtslage sind die Kosten für die Haushaltshilfe sowie die Kosten für die vom Enkelsohn erbrachten Leistungen nicht anzuerkennen.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Wien, am 1. September 2020