

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ansgar Unterberger, den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Christian Nemeth in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheid 2019** vom 27. April 2021 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass

- die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt hätten werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 7.759,08 € nicht überstiegen hätten;
- der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt hätte werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000,00 € gewesen seien;

- laut Lohnzettel vom Arbeitgeber ein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt worden sei. Werbungskosten für ein Arbeitszimmer hätten nicht gewährt werden können;
- die beantragten zusätzlichen Kosten nicht gewährt werden hätten können, da das erhaltene Pflegegeld abzuziehen sei.

Mit **Eingabe vom 26. Mai 2021** wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 eingereicht.

Die Bescheidbeschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, da die belangte Behörde Werbungskosten gem. § 16 iVm § 20 EStG und außergewöhnliche Belastungen gem. §§ 34 und 35 EStG bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage nicht anerkannt hätte und daher der derart ermittelte Betrag den tatsächlichen Verhältnissen nicht mit höchster Wahrscheinlichkeit entsprechen würde.

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer sei wohnhaft in ***1*** A und seit 1.5.2019 in einem Dienstverhältnis mit B GmbH mit Standort in D gestanden.

Der Beschwerdeführer sei Vertriebsleiter mit Außendiensttätigkeiten und nicht an den Arbeitsort des Dienstgebers gebunden, da ihm Dienstnehmer in ganz Österreich untergeordnet seien. Mit dem Dienstgeber sei mobiles Arbeiten vereinbart worden.

Er sei auch Vater eines behinderten Kindes. Im Veranlagungsjahr sei Pflegegeld der Stufe 7 bezogen worden.

1) Arbeitszimmer

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 besagt, dass, wenn „*ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen*“ bilde, so „*seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig*“.

Die Art der Tätigkeit des Beschwerdeführers würde ein Arbeitszimmer unbedingt notwendig machen. Dieses werde ausschließlich, beziehungsweise nahezu ausschließlich, beruflich genutzt. Der arbeitgebereigene PKW, welcher dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden sei, solle es ihm ermöglichen, fallweise Termine am Ort des Dienstgebers und österreichweit wahrzunehmen. Da sich der Wohnort des Beschwerdeführers (A) rund 160 Kilometer vom Standort des Dienstgebers (D) entfernt befinde, sei der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit nicht am Standort des Dienstgebers zu vermuten.

Aus der Entscheidung des VwGH vom 23.5.2000 (95/14/0096) würde sich ergeben, dass eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (bei Entfernungen, wie in vorliegendem Fall) dem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden könne. Das würde dazu führen, dass dem Beschwerdeführer grundsätzlich das Recht zur doppelten Haushaltsführung freistünde. Eine

Home-Office-Vereinbarung mit seinem Dienstgeber und der dadurch bedingten alternativen Nutzung eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband des Abgabepflichtigen (statt doppelter Haushaltsführung), würde nicht zu einer Schlechterstellung des Abgabepflichtigen führen dürfen. Die Kosten des Home-Office würden die Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen verringern und seien daher nach dem Besteuerungsprinzip, dem objektiven Nettoprinzip, als Werbungskosten zu berücksichtigen.

2) Außergewöhnliche Belastung gem. § 34 und 35 EStG:

Mehraufwendungen für behinderte Kinder, für die gem. § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, würden geltend gemacht werden können. Gem. § 5 Abs. 1 der VO zu §§ 34 und 35 EStG seien Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten Personen, für die gem. § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich „262 Euro“, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, zu berücksichtigen.

Gem. § 5 Abs. 3 der VO zu §§ 34 und 35 EStG seien zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 auch Aufwendungen gem. § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 4 der VO zu §§ 34 und 35 EStG würde besagen, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen seien.

Laut RZ 8510 der Lohnsteuer-Richtlinien würde es sich bei Kosten der Heilbehandlung um Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten, Therapiekosten, Kosten für Medikamente handeln, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen würden.

Die Kosten für Medikamente (196,95 €), für Osteo- und Physiotherapie (810,00 €), für den Therapiekreislauf (252,00 €) und für die Frühförderung (542,04 €) seien daher ungekürzt anzuerkennen.

Das seien in Summe 1.800,99 €.

Gem. RZ 851 LStR seien nicht als Kosten der Heilbehandlung Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden würden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Hygieneartikel, usw.. Diese Kosten würden durch das Pflegegeld abgegolten.

Die Kosten von MOKI [*Anmerkung Richter: mobile Kinderkrankenpflege*] in Höhe von 389,75 € seien daher um das Pflegegeld zu kürzen.

Bei den Kosten der Caritas in Höhe von 5.076,62 € würde es sich um Familienhilfe handeln. Laut Homepage der Caritas würde Familienhilfe Unterstützung für Familien in Notlagen und Krisensituationen bieten. Eine Familienhelferin würde im Haushalt, beim Kochen helfen und die ganze Familie unterstützen. Es würde sich daher eher um eine außergewöhnliche Belastung

im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG handeln.

Diese Kosten seien um den Selbstbehalt gekürzt zu berücksichtigen.

ZUSAMMENFASSUNG:

Um dem Prinzip der objektiven Nettobesteuerung gerecht zu werden, seien die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers anzuerkennen.

Kosten der Heilbehandlung eines behinderten Kindes, für das erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, seien ungekürzt zu berücksichtigen. Es seien daher die Kosten für Heilbehandlung in Höhe von 1.800,99 € ungekürzt anzusetzen.

< Bestätigung des direkten Vorgesetzten des Beschwerdeführers per Mail vom 9. Juni 2021:

„Herr Beschwerdeführer ist in seiner Ausübung als Leiter Vertrieb nur selten in D physisch anwesend. Den überwiegenden Teil seiner Arbeitszeit erbringt der Beschwerdeführer aus dem Home Office bzw. im Außendienst. Die Vertriebsmitarbeiter/innen vor Ort in D werden in erster Instanz vom Leiter Innendienst geführt, der an den Beschwerdeführer berichtet.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juni 2021** wurde gegenständlicher Bescheid abgeändert (teilweise Stattgabe).

< Arbeitszimmer:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sowie für Einrichtungsgegenstände seien gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG nicht abzugsfähig, ausgenommen es bilde den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und das Arbeitszimmer sei nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig. Für die einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise des Tätigkeitsmittelpunktes sei nach der Verkehrsauffassung das typische Berufsbild des Steuerpflichtigen maßgeblich.

Bei Nichtselbständigen könne allgemein davon ausgegangen werden, dass das Arbeitszimmer idR nicht Tätigkeitsmittelpunkt sei. Bei einer im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübten Tätigkeit würden die Kosten des Arbeitszimmers generell keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellen und zwar unabhängig von der darin verbrachten Zeit. Die zeitliche Komponente würde nur bei nicht eindeutig festlegbarem materiellen Tätigkeitsschwerpunkt zum Tragen kommen (siehe Doralt zu § 20 EStG, Tz. 104).

Nach Punkt 9 des Dienstvertrages sei als gewöhnlicher Ort der Dienstleistung die Betriebsstätte des Dienstgebers in D vereinbart. In der Bestätigung vom 8.6.2021 des unmittelbaren Vorgesetzten müsse der Beschwerdeführer nur selten physisch in D anwesend sein, da der überwiegende Teil seiner Arbeitszeit aus dem Home Office bzw. im Außendienst erbracht werden würde. Wie in der Beschwerde angeführt und auch nach vorliegendem Dienstvertrag sei der Beschwerdeführer als Vertriebs- und Marketingleiter im gesamten Bundesgebiet beschäftigt und würde in diesem Zusammenhang über ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug verfügen. Der Schwerpunkt der Tätigkeit sei bei Vertriebsleitern, welche inhaltlich vorwiegend in der Mitarbeiter- und Kundenbetreuung verbunden mit einer zeitlich nicht unbeachtlichen

Reisetätigkeit bestehen würde, nach der Verkehrsauffassung jedenfalls nicht im häuslichen Arbeitszimmer, auch wenn darin zumindest ein Teil der Arbeitszeit erbracht werden möge. Die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers sei auch deshalb nicht gegeben, da lt. vorliegendem Dienstvertrag offensichtlich am Arbeitsplatz ein Büro zur Verfügung stehe und ein freiwilliger Verzicht bzw. eine nur eingeschränkte Nutzung desselben daran nichts zu ändern vermöge.

Die Beschwerde sei aus angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im Übrigen werde auf bereits einschlägige Entscheidungen des BFG RV/7102267/2015 vom 19.9.2015 und UFS RV/0836-W/03 vom 8.9.2003 verwiesen.

< Außergewöhnliche Belastung:

Die Kosten für Medikamente sowie Therapie und Frühförderung würden in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stehen und seien gem. § 1 Abs. 3 der VO BGBl.

Nr. 303/1996 nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen und würden gem. § 34 Abs. 6 EStG ohne Selbstbehalt abgezogen werden können.

Der Beschwerde werde diesbezüglich Folge geleistet.

Kosten ohne Selbstbehalt:

Apotheke Physiotherapie Thieme Frühförderung 196,95 € (Medikamente etc.) 810,00 € (Bewegungsbehandlung) 252,00 € (Bewegungsübungen) 542,04 € (Land OÖ, spezielle Übungen) gesamt 1.800,99 €.

Die übrigen Kosten (Caritas, MOKI) würden die Betreuung des Kindes betreffen und seien gem. § 34 Abs. 6 EStG nur dann absetzbar, wenn sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld) übersteigen würden. Auch wenn die Betreuung des Kindes, wie behauptet, überwiegend von der Kindesmutter selbst vorgenommen werde und die Leistungen der Caritas als allgemeine Familienhilfe zu betrachten wären, würde das nichts an dieser Betrachtungsweise ändern. Nachdem die pflegebedingten Geldleistungen die tatsächlichen Kosten übersteigen würden, würden somit keine absetzbaren Kosten verbleiben.

Die Beschwerde sei diesbezüglich als unbegründet abzuweisen gewesen.

Pflegeleistungen:

Caritas: 5.076,62 €

MOKI: 389,75 €

Gesamt: 5.466,37 €

abzüglich Pflegegeld: 19.546,80 €

a.g. Belastung: 0,00 €

Mit **Eingabe vom 9. Juli 2021** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Betreffend die Beschwerdegründe werde einerseits auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Andererseits werde noch ergänzend anmerkt, wieso es sich bei der Familienhilfe um eine außergewöhnliche Belastung des Beschwerdeführers handeln würde und nicht um eine

außergewöhnliche Belastung in Zusammenhang mit der Pflege des Sohnes, welche um das Pflegegeld zu kürzen sei.

Laut der Homepage Oesterreich.gv.at sei das Pflegegeld zur teilweisen Abdeckung der pflegebedingten Mehraufwendungen zweckgebunden. Es würde keine Einkommenserhöhung darstellen und dürfe laut Auskunft des Landes Oberösterreich gar nicht für die Familienhilfe verwendet werden. Dem sei im Zuge der Änderung der Sozialhilfeverordnung per 1.1.2021 Rechnung getragen worden, da es bei der Bemessung des Kostenbeitrages für die Familienhilfe auch nicht mehr angesetzt werde. Der Kostenbeitrag für die Familienhilfe würde sich am Gesamtnettoeinkommen der Familie bemessen. 2019 und 2020 sei hier sogar noch das Pflegegeld einkommenserhöhend hinzugerechnet worden, was ex-ante zu einem höheren Kostenbeitrag geführt hätte und im gegenständlichen Fall bei Nichtanerkennung ex-post doppelt nachteilig wirken würde. Der Kostenbeitrag werde vom Beschwerdeführer als Hauptverdiener getragen und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werde dadurch beeinträchtigt. Die Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit der Kosten sei durch die außergewöhnliche Situation (schwere Behinderung des Sohnes) auf jeden Fall gegeben. Alle Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG des Beschwerdeführers seien erfüllt.

Die Kosten seien daher anzuerkennen.

Mit **Vorlagebericht vom 6. August 2021** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach ausführlicher Darlegung des Sachverhaltes wurde beantragt, die Aufwendungen hinsichtlich Arbeitszimmer nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich außergewöhnlicher Belastungen wurde ausgeführt, dass bereits im Rahmen der Beschwerdeentscheidung Kosten von insgesamt 1.800,99 € entsprechend dem Beschwerdebegehren anerkannt worden seien. Dabei sei aber übersehen worden, dass darin auch Kosten für das nicht behinderte Kind C (270,00 €), sowie für nicht in Zusammenhang mit der Behinderung stehende Medikamente (Osanit Zahnungskügelchen; 20,30 €) berücksichtigt worden seien.

Die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt würden demnach einen Betrag von 1.510,69 € ergeben.

Betreffend die Kosten für Familienhilfe sei der Kostenanteil für Pflegebedürftigkeit mit dem Pflegegeld gegenzurechnen, der Anteil für Haushaltshilfe würde keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Weitere von der belangten Behörde **übermittelte Unterlagen:**

< **Anstellungsvertrag** vom 18.3.2019:

Seit 1.5.2019 als „Leiter Vertrieb & Marketing“

Unter Punkt 9. Dienstort und Versetzung:

„Der derzeit gewöhnliche Ort der Dienstleistung ist die Betriebsstätte des Dienstgebers in D“

< Mail vom 8. Juni 2021 (Bestätigung vom Arbeitgeber):

„Als direkter Vorgesetzter von Herrn Beschwerdeführer und CEO der B GmbH bestätige ich hiermit, dass Herr Beschwerdeführer in seiner Ausübung als Leiter Vertrieb nur selten in D physisch anwesend ist bzw. sein muss. Den überwiegenden Teil seiner Tätigkeit erbringt Herr Beschwerdeführer aus dem Home-Office bzw. im Außendienst. Die Vertriebsmitarbeiter/innen vor Ort in D werden in erster Instanz vom Leiter Innendienst geführt, der an Herrn Beschwerdeführer berichtet.“

< Eingabe vom 9. Juni 2021 (nach Vorhalt des Finanzamtes)

Dienstvertrag und oben genannte Bestätigung des Arbeitgebers wurde vorgelegt.

Zu den Kosten der Familienhilfe wurde folgendes ausgeführt:

„Die Kosten der Familienhilfe der Caritas sind meines Erachtens auf jeden Fall als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren. Gem. § 34 EStG muss die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein.

Sie muss zwangsläufig erwachsen und

sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Diese Voraussetzungen sind meines Erachtens erfüllt. Die Beschreibung der Familienhilfe findet man auf folgender Homepage vom Land Oberösterreich: Land Oberösterreich - Familienhilfe (<https://www.land-oberoesterreich.gv.at/18785.htm>). Auf der Seite geht sehr klar hervor, dass es sich bei Familienhilfe nicht um eine reine Haushaltshilfe handelt. Da die Voraussetzungen Zwangsläufigkeit, Außergewöhnlichkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllt sind, sehe ich die Kosten nach wie vor als außergewöhnliche Belastung vom Beschwerdeführer. Die Notwendigkeit der Familienhilfe ergibt sich klarerweise aus der schweren Behinderung des Sohnes. Sollte man die Familienhilfe als Mehraufwendung für den Sohn sehen, so sind die Kosten jedenfalls gem. § 34 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen.“

< Beschreibung Familienhilfe (Amt der Oö. Landesregierung):

Unterstützung in Krisensituationen

Die Familienhilfe in Oberösterreich bietet Familien in Krisensituationen ihre Unterstützung mit dem Ziel an, den gewohnten Lebensrhythmus der Familie aufrecht zu erhalten und besonders Kindern das Verbleiben im vertrauten Umfeld zu ermöglichen.

Schwierige Situationen können vor allem durch

- die Erkrankung oder den Tod eines Elternteils,*
- physische, psychische oder sonstige Überlastung einer Betreuungsperson,*
- Ausfall der Betreuungsperson einer Familie durch Kur-, Erholungs- oder Krankenhausaufenthalte, Schwangerschaft oder Entbindung entstehen.*

Die Familienhilfe kommt vor allem dann zum Einsatz, wenn die Gefahr besteht, dass Kinder aufgrund der Notlage der Familie in einem Heim untergebracht werden müssten. Die Familienhilfe ist eine Leistung nach dem Oö. Sozialhilfegesetz und wird zu ca. [zirka] 80 Prozent aus öffentlichen Mitteln finanziert.

Während die Familien(kurzzeit)hilfe in erster Linie auf die Deckung eines kurzfristigen Betreuungs- und Unterstützungsbedarfes (einige Wochen) ausgerichtet ist, bietet die Familienlangzeithilfe eine maximal dreijährige Unterstützungsleistung an. Die Familienlangzeithilfe kommt vor allem dann zum Einsatz, wenn durch Tod, Unfall oder Krankheit der Weiterbestand der Familie gefährdet ist. Für die Inanspruchnahme dieser Leistungen ist ein Kostenbeitrag zu entrichten.

...“

< Website Caritas:

„Mobile Familiendienste

Unterwegs zum Menschen:

*Seit 70 Jahren unterstützen die Mobilen Familiendienste der Caritas Familien in ganz Oberösterreich zu Hause bei der Kinderbetreuung, der Säuglingspflege, der Pflege erkrankter Kinder und bei der Haushaltsführung. Wenn eine wichtige Bezugsperson vorübergehend ausfällt, muss vor allem für Kinder rasch Betreuung bereitstehen. Ist die Mutter krank oder überlastet? Braucht sie Unterstützung während der Schwangerschaft oder nach der Entbindung? Oder hat eine Alleinerzieherin keinen Anspruch auf Pflegeurlaub für ihr krankes Kind? Dann sind qualifizierte Familienhelfer*innen der Caritas zur Stelle. Die Familienhelfer*innen verfügen über eine qualifizierte Ausbildung, um Kinderbetreuung und Haushaltsführung übernehmen zu können. In besonderen, sehr belastenden Situationen, in denen Sie über einen längeren Zeitraum für Ihre Familie Unterstützung brauchen, kann Langzeithilfe in Anspruch genommen werden.*

...“

Mit **Beschluss vom 20. Jänner 2022** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde der Beschwerdeführer ersucht, weitere Daten im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Arbeitszimmer (Arbeitsbeschreibung, mit ,KFZ gefahrene km, zeitliches Ausmaß der jeweiligen Einsatzorte) und den außergewöhnlichen Belastungen (Auskunft Land OÖ, Tätigkeiten der Familienhelferinnen) vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 11. Februar 2022** wurde dieser Beschluss beantwortet.

Dabei wurde ausgeführt, dass es eine Darstellung gebe, dass das Pflegegeld nicht für die Familienhilfe verwendet werden sollte bzw. dürfte.

< Schreiben Land OÖ vom 12.1.2021:

„... Ebenso entfallen ist die Heranziehung des Pflegegeldes [Anm. Richter: für die Berechnung des Kostenbeitrages], weil dieses vollumfänglich für die Pflege aufgewendet werden soll.“

Weiters wurde ausgeführt, dass die Familie des Beschwerdeführers trotz besserem Einkommen überproportional benachteiligt würde. Bei rund dreifachem Einkommen verglichen mit einem Durchschnittsösterreicher seien sie mit den 12-fachen Kosten konfrontiert (die genauen Berechnungen sind dem Schreiben vom 11. Februar 2022 zu entnehmen).

Betreffend die Tätigkeiten der Familienhelferinnen werde auf die Homepage des Landes OÖ verwiesen, aus welcher hervorgehe, dass Familienhilfe keine Haushaltshilfe sei. Die Leistungen würden darauf abzielen, dass Familien, die belastet seien durch besondere Familiensituationen, eine besondere Unterstützung erhalten würden, damit die Kinder weiterhin gut betreut und versorgt seien. Die Tätigkeiten seien folgenden Bereichen zuzuordnen:

- pädagogische Betreuung der Kinder
- Säuglings-/Kleinkindpflege
- Gesundheitsvorsorge/Pflege
- Ernährung/Kochen
- Haushaltsführung/Wäschepflege
- Zusammenarbeit mit den Eltern

Grundsätzlich würden die Tätigkeiten aber vom Einzelfall abhängen. Eine zeitliche Aufteilung der Tätigkeiten würde sich nicht schätzen lassen. Im Idealfall seien Familienhelferinnen universell einsetzbar und würden theoretisch jeden Handgriff erledigen können, den die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers oder er selbst sonst machen würde, um die Familie im definitiv „außergewöhnlich belasteten“ Alltag maximal zu entlasten.

Es stehe fest, dass ohne die Situation mit dem schwerbehinderten Sohn keine Familienhilfeleistungen gebraucht werden würden und ziemlich sicher auch keine Haushaltshilfe beschäftigt worden wäre. Insofern werde die Außergewöhnlichkeit der Leistung als Ganzes gesehen, da die Belastung als ausgewiesene „Langzeitfamilienhilfebezieher“ höher sei als für die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse. Ohne die Helferin würde der Alltag mit dem behinderten Sohn und den anderen drei Kindern nicht zu bewältigen sein und der Beschwerdeführer würde keiner Vollzeitbeschäftigung nachgehen können. Bei der Lebensgefährtin sei auch samt Familienhilfe aus momentaner Sicht die Aufnahme einer (Teilzeit-)Beschäftigung nicht denkbar.

Betreffend das Arbeitszimmer wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer als Leiter Vertrieb & Marketing bzw. CCO ein Team von 16 Personen quer über Österreich verteilt leiten würde, wobei am Standort in D noch ein Teamleiter für den Innendienst sitze. Eine dauernde Anwesenheit sei somit nicht erforderlich, da die Führung des Innendienstes erstinstanzlich Aufgabe des Teamleiters sei. Der Beschwerdeführer sei als CCO Mitglied der Geschäftsführung und gleichzeitig Prokurist. Nebst fallweiser und relativ seltener Live-Termine am Standort in D würden noch vereinzelte Kundentermine im gesamten Bundesgebiet (Schwerpunkt Wien) sowie vereinzelte Besuche der Zentrale in München hinzukommen.

Im Dienstvertrag sei der Dienort D deshalb angeführt, da bei Aufenthalten in D keine Diäten bezahlt werden wollten.

Es seien auch keine bestimmten Anwesenheitszeiten in D vereinbart worden.

Der Beschwerdeführer würde durchschnittlich 3,5-4 Tage im Arbeitszimmer daheim und die verbleibenden 1-1,5 Tage zu 2/3 in D und zu 1/3 im Außendienst verbringen.

Aufzeichnungen würde es diesbezüglich kein mehr geben.

Am Arbeitsort in D würde dem Beschwerdeführer ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehen.

Es sei kein Fahrtenbuch geführt worden, aber anhand des Treibstoffverbrauches würde sich eine Jahreskilometerleistung mit dem Fahrzeug von ca. 34.350km errechnen. Davon etwa 10.000km privat – bei Beachtung der Fahrten nach D eigentlich etwas mehr. Für weitere Privatfahrten würde auch ein anderes Fahrzeug zur Verfügung stehen.

Mit **Mail vom 17. Februar 2022** wurde dieses Schreiben in Wahrung des Parteigehörs auch dem Amtsvertreter zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im **Antwortschreiben vom 21. Februar 2022** wurde dargestellt, dass nach Ansicht der belangten Behörde, das strittige Arbeitszimmer steuerlich nicht anzuerkennen sei. Es würde nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilden. Es sei eine Beurteilung anhand des typischen Berufsbildes vorzunehmen. Wesentlich sei auch, ob das beruflich verwendete Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit unbedingt notwendig sei. Da dem Beschwerdeführer aber in D ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, sei eine derartige Notwendigkeit nicht gegeben.

Der Beschwerdeführer würde nunmehr klarstellen, dass die Familienhilfe nur aufgrund des schwerbehinderten Sohnes benötigt werde, andernfalls würde ziemlich sicher keine Familienhilfeleistung oder Haushaltshilfe benötigt werden.

Die Kosten würden also in Verbindung mit dem behinderten Sohn stehen und somit keine allgemeine außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) des Beschwerdeführers darstellen. Würden Tätigkeiten im Haushalt durch die Familienhilfe durchgeführt, so würden diese dazu dienen, um Zeit für die Pflege des Sohnes durch die Eltern freizuspielen und damit wiederum der Pflege des Sohnes.

Es könne also davon ausgegangen werden, dass die Kosten der Familienhilfe zur Gänze in Verbindung mit der Behinderung des Sohnes stehen würden, so könne auch eine schätzungsweise Aufteilung der Kosten (Pflege/Haushaltsführung) unterbleiben und es werde auch eine Beurteilung dahingehend, ob die Beschäftigung einer Haushaltshilfe bei den vorliegenden Einkommens- und Vermögensverhältnissen außergewöhnlich sei, obsolet.

Das Pflegegeld hätte den Zweck, in Form eines Betrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen.

Das Pflegegeld würde vorrangig der Deckung von pflegebedingten Kosten dienen. Wie nun

vom Beschwerdeführer selbst bestätigt worden sei, würde die Familienhilfe derartige Pflegeleistungen, welche vom Pflegegeld gedeckt werden sollen, umfassen. Auch das Schreiben vom Land OÖ vom 21.1.2021 geht davon aus, dass das Pflegegeld zur Gänze für die Pflege heranzuziehen sei.

Die angeführten Änderungen mit 31.12.2020 in der OÖ. Sozialhilfeverordnung 1998 seien für den vorliegenden Fall jedoch unmaßgeblich, da es nicht auf die Kostenbeiträge der Familienhilfe ankomme, sondern auf die Leistungen und dass diese mit dem Bundespflegegeld aufgrund der darin enthaltenen Pflegeleistungen abgegolten seien.

Die belangte Behörde würde daher daran festhalten, dass die Kosten der Familienhilfe, welche durch die Pflege des Sohnes bedingt seien, gänzlich durch das Pflegegeld abgegolten seien und daher mangels tatsächlichem Aufwand keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden.

Der belangten Behörde sei es verständlich, dass die, durch die Pflege des Sohnes verursachten Kosten außergewöhnliche und zwangsläufig seien, jedoch würden sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen nicht beeinflussen, wenn die Kosten durch das Pflegegeld abgegolten würden.

Mit **Datum 21. Februar 2022** wurde die Eingabe des Finanzamtes dem Beschwerdeführer in Wahrung des Parteigehörs zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 6. März 2022** (E-Mail) übermittelte der Beschwerdeführer hierzu folgende Anmerkungen:

Die Ausführungen zum Kostenanstieg seien für den gegenwärtigen Zeitpunkt nicht von Belang, allerdings in weiterer Folge.

In Bezug auf das Arbeitszimmer bemerkte der Beschwerdeführer, dass ein Arbeitsweg von 344km wohl nicht als effizient oder zumutbar erachtet werden könne. Das Arbeitszimmer sei jedenfalls notwendig, da ein Pendeln nicht zumutbar sei und der Raum auch ausschließlich beruflich verwendet werde.

Zum Mittelpunkt der Tätigkeit wurde angeführt, dass der Beschwerdeführer bereits bei mehreren Firmen Leiter von Vertrieb&Marketing gewesen sei und niemals sei der Mittelpunkt der Tätigkeit auch nur annähernd im Außendienst gelegen. Im Übrigen seien die Kosten des Arbeitszimmers sehr wohl aufgelistet worden – Belege würden nachgereicht werden können.

In Bezug auf die Familienhilfe sei anzumerken, dass nie in Abrede gestellt worden sei, dass die Kosten im Kern durch Josef bedingt seien. Korrekterweise seien es aber letztlich Kosten, die der Familie entstehen würden, da das Familiensystem durch die Behinderung von Joseph außerordentlich belastet sei bzw. durch die Familienhilfe entlastet werde. Die Familienhilfe sei keine Pflegeleistung. Wäre dem so, so würde sie auch in andere Fördertöpfe fallen (z.B.

Chancengleichheitsgesetz, o.ä.).

Nach Ansicht des Beschwerdeführers sei die Zweckgebundenheit des Pflegegeldes jedenfalls eng zu fassen.

Dass das Pflegegeld nicht für die Pflegeleistung der Familienhilfe verwendet werden dürfe, sei dem Schreiben des Landes OÖ. zu entnehmen.

Das Pflegegeld würde in den Folgejahren alleine für die Leistung der Familienhilfe nicht kostendeckend sein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.) Arbeitszimmer:

Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bei der Firma B GmbH mit Standort in D.

Der Beschwerdeführer ist hier als Vertriebsleiter (Leiter Vertrieb&Marketing) mit Außendiensttätigkeiten tätig. Eine Bindung dieser Tätigkeiten an den Arbeitsort des Dienstgebers (D) ist hiermit nicht gegeben. Lt. Auskunft des direkten Vorgesetzten des Beschwerdeführers ist dieser nur selten physisch in D anwesend.

Für seine Tätigkeiten und auch für die Fahrten zum Dienstort D wird ihm seitens des Arbeitgebers ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt.

Für diese Fahrten wurde kein Fahrtenbuch geführt – wurde vom Arbeitgeber auch nicht gefordert.

Für allfällige Tätigkeiten in D steht dem Beschwerdeführer ein (eigenes) Büro zur Verfügung. Eine **Notwendigkeit** eines (häuslichen) Arbeitszimmers ist somit nicht gegeben.

Anzumerken ist hierzu, dass sich das streitgegenständliche Arbeitszimmer im Wohnungsverband des Hauses des Beschwerdeführers befindet. Es handelt sich somit unstrittig um ein sogenanntes häusliches Arbeitszimmer.

Anhand der Tätigkeitsbeschreibung ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeiten als Vertriebsleiter jedenfalls (auch) im Außendienst, also unmittelbar bei den Kunden und Mitarbeitern vor Ort, durchführt hat, somit ist das (häusliche) Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der **gesamten** beruflichen Tätigkeit.

2.) Außergewöhnliche Belastung:

Der Beschwerdeführer hat einen behinderten Sohn, welcher am Krankheit leidet und somit schwer behindert ist (100%) .

Gegenständlich ist zu beurteilen, ob es sich bei den Aufwendungen für die Familienhilfe der Caritas um Aufwendungen handelt, welche

- a) außergewöhnliche Belastungen unmittelbar für den behinderten Sohn darstellen und somit als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzusetzen sind, oder
- b) durch das erhaltene Pflegegeld abgegolten und somit mit diesem gegenzuverrechnen sind, oder
- c) außergewöhnliche Belastungen des Beschwerdeführers darstellen und somit mit Selbstbehalt anzusetzen sind.

Sollte eine Beurteilung dahingehend getroffen werden, dass eine derartige außergewöhnliche Belastung vorliegt, ist in weiterer Folge ist zu prüfen, ob dieser Aufwand um das erhaltene Pflegegeld zu kürzen ist oder nicht.

Da es sich bei den Aufwendungen für Familienhilfe jedenfalls um keine Heilbehandlung im allgemeinen Sinn handelt, sondern um Unterstützungshandlungen für die Familie des Beschwerdeführers, kann keine außergewöhnliche Belastung für den behinderten Sohn vorliegen. Dies wird auch in der Beschwerdeschrift vom 25. Mai 2021 so dargestellt.

Weiters ist zu beachten, dass die Familienhilfe im Wesentlichen die Situation der gesamten Familie entlasten soll und nicht ausschließlich für den behinderten Sohn gedacht ist.

Die Behinderung des Sohnes des Beschwerdeführers bewirkt jedenfalls einen erheblichen Betreuungsbedarf, was auch aus dem allgemeinmedizinischen Sachverhaltsgutachten vom 14. Oktober 2019 hervorgeht.

Pflegegeld:

Das Pflegegeld wird für die Pflege und Betreuung des behinderten Sohnes gewährt. Der Aufwand für „Moki“ (Mobile Kinderpflege) ist somit jedenfalls mit dem Pflegegeld zu bestreiten. Dies wird auch in der Beschwerdeschrift vom 25. Mai 2021 so dargestellt.

Familienhilfe Caritas:

Der hier strittige Aufwand für die Caritas-Familienhilfe („Caritas für Betreuung und Pflege“) betrifft die Unterstützung von Familien in Notlagen.

Gegenständlich hilft die Familienhelferin der Familie des Beschwerdeführers bei der Bewältigung allgemeiner Haushaltsaufgaben, da diese aufgrund der zeitlichen Inanspruchnahme durch den behinderten Sohn nur eingeschränkt zu bewältigen sind.

Die Familienhilfe dient dazu, dass den Pflegepersonen (Eltern) Unterstützung geboten wird, damit der behinderte Sohn in seiner gewohnten Umgebung bleiben kann.

Die Familienhilfe dient also der Familie des Beschwerdeführers für die Bewältigung allgemeiner Haushaltsaufgaben, um weitere Zeit für den behinderten Sohn bzw. sonstige Familie aufwenden zu können. Es handelt sich um keine bloße Haushaltshilfe.

Es liegt also kein Aufwand vor, der unmittelbar als außergewöhnliche Belastung für den behinderten Sohn zu betrachten ist, sondern für den Beschwerdeführer, da die angefallenen Kosten für seine Familie für den Bf außergewöhnlich und zwangsläufig angefallen sind.

Aufgrund der Höhe des Einkommens des Beschwerdeführers im gegenständlich zu beurteilenden Jahr (rund 76.000,00 €) wird durch die getätigten Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers aber nicht wesentlich beeinträchtigt.

2. Beweiswürdigung

1.) Arbeitszimmer

Die Art der Tätigkeit geht sowohl aus dem vorliegenden Dienstvertrag als auch aus dem Mail des Vorgesetzten des Beschwerdeführers vom 9. Juni 2021 hervor.

Nach den Darstellungen des Vorgesetzten ist die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht an die Dienststelle D gebunden. Der Beschwerdeführer ist als Leiter Vertrieb&Marketing tätig.

Überwiegend erledigt der Beschwerdeführer seine Arbeiten in seinem Home-Office bzw. ist im Außendienst tätig.

Im Rahmen der Außendiensttätigkeiten ist der Beschwerdeführer für das gesamte Bundesgebiet zuständig, welche auch in zeitlicher Hinsicht eine umfassende Reisetätigkeit erfordert.

Das Beweisverfahren wird vor allem vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) beherrscht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

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 (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Im Beschwerdefall ist es für das Gericht klar erkennbar, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht im Arbeitszimmer, sondern bei den Kunden und Mitarbeitern ist (Tätigkeit als Leiter Vertrieb&Marketing; Mitglied der Geschäftsführung, Prokurist).

Die Art der Tätigkeit des Beschwerdeführers erfordert es, dass er auch in zeitlicher Hinsicht länger und oft bei den Kunden und Mitarbeitern vor Ort (also im Außendienst) tätig ist. Vor allem nach der typischen Betrachtungsweise liegt somit der materielle Schwerpunkt seiner Tätigkeit jedenfalls nicht im (häuslichen) Arbeitszimmer. Somit erübrigt sich ein Eingehen auf

die zeitliche Lagerung seiner Tätigkeiten. Auch wenn der Beschwerdeführer zeitlich überwiegend im Home-Office tätig war, so würde sich der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit nicht in das Arbeitszimmer verlagern, da der Schwerpunkt der Tätigkeit im Vertrieb und in der Betreuung der Mitarbeiter vor Ort liegt.

In seiner Dienststelle in D steht dem Beschwerdeführer aber weiterhin ein eigenes Büro zur Verfügung (Angabe des Beschwerdeführers im Schreiben vom 11. Februar 2022).

Wie erwähnt, ist der Beschwerdeführer in zeitlicher Hinsicht überwiegend in seinem häuslichen Arbeitszimmer tätig – fallweise allerdings auch in seinem Büro der Dienststelle D. Zu seinen Tätigkeiten gehören auch Außendiensttätigkeiten bei den Kunden/Mitarbeitern. Der Beschwerdeführer bezifferte seine Tätigkeiten außerhalb des Arbeitszimmers (also in D bzw. Außendienst) mit einem Umfang von ca. 1-1,5 Tage pro Woche. Bei einer 5-Tagewoche also zu mehr als 20%.

Auch die Angaben der mit dem Dienstfahrzeug gefahrenen Kilometer weisen darauf hin, dass er in nicht unerheblichem Ausmaß auch Dienstfahrten vorgenommen hat. Von den anhand des Treibstoffverbrauches geschätzten gefahrenen Kilometern im Ausmaß von rd. 34.350km seien ca. 10.000km privat veranlasst – zuzüglich die Fahrten nach D (sind auch Privatfahrten). Auch hieraus lässt sich ableiten, dass der Beschwerdeführer nicht beinahe ausschließlich in seinem Arbeitszimmer tätig gewesen sein kann.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat **nach der Verkehrsauffassung** und damit nach dem **"typischen Berufsbild"** zu erfolgen.

Die Darstellung der Arbeitsbeschreibung in der Eingabe vom 11. Februar 2022 beschreibt die Tätigkeit des Beschwerdeführers wie folgt:

Der Beschwerdeführer ist Leiter Vertrieb & Marketing bzw. CCO; er leitet ein Team von 16 Personen quer über Österreich verteilt. Weiters ist er als CCO Mitglied der Geschäftsführung und gleichzeitig Prokurist.

Auch wenn – wie es die derzeitige Situation („Corona“) gezeigt hat - viele Tätigkeiten über den Computer (Skype, etc.) erledigt werden können, so weisen die genannten Aufgabenbereiche jedenfalls darauf hin, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Üblicherweise ist es notwendig, dass Besprechungen und Leitungsfunktionen unmittelbar vor Ort durchzuführen sind – gerade im Bereich Marketing und Vertrieb.

Nach dem typischen Berufsbild – Beschwerdeführer ist jedenfalls auch im Außendienst tätig sowie in der Geschäftsführung und Mitarbeiterführung – kann auch gegenständlich davon ausgegangen werden, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der **gesamten beruflichen Tätigkeit** bildet (vgl. hierzu UFS 8.9.2003, RV/0836-W/03: Betreuung der Mitarbeiter findet nach dem typischen Berufsbild nicht im häuslichen Arbeitszimmer statt).

Aber auch wenn man eine Beurteilung abseits des „typischen Berufsbildes“ tätigt, führt dies zu keinem anderen Ergebnis.

Neben dem zeitlichen Ausmaß ist von Relevanz, dass dem Beschwerdeführer auch weiterhin ein **eigenes Büro an seiner Arbeitsstätte** in D zur Verfügung steht.

Dies ist ebenfalls ein Indiz dafür, dass nicht davon auszugehen ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet bzw. dass eine gewisse Notwendigkeit bestanden hat.

Besteht die Möglichkeit der Nutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber, so steht dies der **Notwendigkeit** eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165; BFG 15.12.2020, RV/7103097/2020). Auch dann, wenn beispielsweise es ermöglicht würde, ein Kind zu betreuen (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028).

2.) Außergewöhnliche Belastung:

Gegenständliche Aufwendungen gehen unstrittig aus den vorliegenden Unterlagen und Belegen hervor.

Auch der Bezug des Pflegegeldes steht außer Streit.

Die Aufwendungen für die Familienhilfe sind den vorliegenden Rechnungen zu entnehmen und sind ebenfalls unstrittig.

Laut dem vorliegenden Gutachten zum Bezug des Pflegegeldes ist davon auszugehen, dass das Pflegegeld für den Pflegebedarf des behinderten Sohnes für Pflegebedarf über 180 Stunden pro Monat bei Pflegestufe 7 gewährt wird.

Damit abgegolten werden Leistungen für Betreuungsbedarf (An-Auskleiden, Körperpflege, Zubereitung Mahlzeiten, Essen, Mobilität) sowie für Fahrten zu diversen Behandlungen (Osteopathie, Physio, Arzt, ...).

Es ist nunmehr zu prüfen und festzustellen, ob gegenständlicher Aufwand

< außergewöhnlich ist (also höher ist als jener, welcher der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst):

Auch wenn die Einkommensverhältnisse des Beschwerdeführers über dem Einkommen eines Durchschnittsösterreicherers liegen (lt. eigener Angabe im Schreiben vom 11. Februar 2022), so ist ein Vergleich dahingehend anzustellen, ob Familien gleicher Einkommensverhältnisse eine Familienhilfe in Anspruch nehmen würden bzw. müssten.

Nicht zu verwechseln ist hier, dass es um den Aufwand einer Familienhelferin geht und nicht um eine Haushaltshilfe.

Der Darstellung auf der Homepage des Landes OÖ bezüglich der Familienhilfe ist klar zu entnehmen, dass die Familienhilfe einer physischen, psychischen oder sonstigen Überlastung einer Betreuungsperson entgegenwirken solle. Im Gegensatz zu einer Haushaltshilfe wird die

Familienhelferin zu ca. 80 Prozent aus öffentlichen Mitteln finanziert. Dies würde wohl nicht der Fall sein, wenn hier lediglich allgemeine Haushaltsarbeiten verrichtet werden würden. Es geht um die Unterstützung von in Not geratenen Familien, um Unterstützung in schwierigen Situationen.

Eine derart schwierige Situation ist wohl im Fall der notwendigen Betreuung eines Kindes mit einer Behinderung von 100% gegeben.

Im allgemeinmedizinischen Sachverständigengutachten vom 14. Oktober 2019 betreffend die Behinderung und Betreuung des behinderten Sohnes wurde klar und unmissverständlich dargestellt, dass der Sohn einen erheblichen Betreuungsbedarf hat.

Den Erfahrungen des täglichen Lebens folgend, liegt es auf der Hand, dass nicht die Mehrzahl der Steuerpflichtigen ein derart schwer behindertes Kind zu betreuen haben. Durch den dadurch bedingten (zeitlichen) Mehraufwand ist eine fremde Hilfe jedenfalls erforderlich und notwendig.

In Bezug auf die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse ist nach Ansicht des erkennenden Senates also jedenfalls das Merkmal der Außergewöhnlichkeit gegeben.

Weiters ist zu prüfen und festzustellen, ob gegenständlicher Aufwand

< **zwangsläufig** erwachsen ist (wenn man sich ihm aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen kann):

Auch diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die Familienhilfe einer Überbelastung von Betreuungspersonen (hier die Eltern des behinderten Sohnes) abwenden soll.

Ohne die Mithilfe einer weiteren Person (hier der Familienhelferin) würde die Gefahr bestehen, dass das behinderte Kind nicht mehr zu Haus wohnen würde können und allenfalls in einem Heim untergebracht werden müsste.

Auch hier ist den Erfahrungen des täglichen Lebens folgend, jedenfalls davon auszugehen, dass es für das Kind wohl das Beste ist, in der gewohnten Umgebung der Familie (auch den weiteren Geschwistern) zu verbleiben.

Aus diesen Gründen erachtet der erkennende Senat den gegenständlichen Aufwand für die Familienhilfe als zwangsläufig erwachsen.

Als letzte Voraussetzung ist zu prüfen und festzustellen, ob gegenständlicher Aufwand die

< **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** beeinträchtigt hat:

Diese Voraussetzung wird durch den sogenannten „Selbstbehalt“ in Abhängigkeit des Einkommens bestimmt.

Für das streitgegenständliche Jahr wirkt sich der strittige Aufwand für die Familienhilfe nicht auf die Steuerlast des Beschwerdeführers aus, da der genannte Selbstbehalt nicht überschritten wurde.

Da allerdings, wie dargestellt, die weiteren Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 gegeben sind, könnte dies in Folgejahren steuerliche Auswirkungen entfalten.

Da eine Familienhelferin nicht für die Pflege und unmittelbare Betreuung des Sohnes zuständig ist, kann auch **keine Gegenverrechnung** mit dem erhaltenen Pflegegeld erfolgen.

Wie auch seitens des Landes OÖ klar dargestellt wurde (Schreiben vom 12.1.2021), muss das Pflegegeld **vollumfänglich für die Pflege im engeren Sinn** aufgewendet werden.

Eine Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld ist somit nicht vorzunehmen.

Anmerkung: Unstrittig (lt. Beschwerdeschrift vom 26. Mai 2021) ist, dass der Aufwand „MOKI“ (Mobile Kinderkrankenpflege) dem Pflegeaufwand für den behinderten Sohn zuzurechnen ist und somit mit dem erhaltenen Pflegegeld gegenzuverrechnen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1.) Arbeitszimmer:

Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach Ziffer 7 dieser Norm sind Ausgaben für Arbeitsmittel auch Werbungskosten.

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

(.....)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten der Einrichtung abzugsfähig.

Diese gesetzlichen Bestimmungen erfordern eine mehrstufige Prüfung, unter besonderer Beachtung der einzelnen vom Gesetz vorgegebenen und durch die Judikatur interpretierten Tatbestandsmerkmale. Die aus Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a leg. cit. abgeleiteten Anforderungen bestehen neben den in Z 2 lit. d formulierten Voraussetzungen weiter (vgl. VwGH 25.05.2011, 2007/13/0119).

Bildet ein "Arbeitszimmer", das "im Wohnungsverband" gelegen ist, den "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung - entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien - auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen **unbedingt notwendig** ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume - einschließlich jener für Einrichtungsgegenstände - nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (VwGH 25.09.2002, 97/13/0098; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 20).

Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ist hingegen nicht gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen ein **Arbeitsplatz an seiner Dienststelle** zur Verfügung steht (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176.). Auch der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; BFG 30.06.2017, RV/71002215/2011; BFG 28.09.2015, RV/7104966/2014).

Dem Beschwerdeführer steht an seiner Dienststelle ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Der Beschwerdeführer hätte daher seine beruflichen Aufgaben auch von diesem aus erfüllen können. Da eine Verpflichtung zum Homeoffice nicht vorlag, verzichtete der Beschwerdeführer freiwillig auf die durchgehende Nutzung seines Arbeitsplatzes. Eine Notwendigkeit zur Arbeitsverrichtung im häuslichen Arbeitszimmers war somit nicht gegeben.

Dass der Beschwerdeführer zu Hause gearbeitet hat, ist unstrittig. Dieser Umstand allein führt jedoch nicht zur steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, sondern erst die Erfüllung der oben genannten Voraussetzungen. Die Problematik des häuslichen Arbeitszimmers liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025) nämlich darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach naheliegt, der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung von der Behörde aber nur schwer zu erbringen ist. Daher bestehen auch von Seiten des Verfassungsgerichtshofes (vgl. VfGH 26.02.2008, B 91/08; VwGH 25.09.2012, 2008/13/0233) keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988. Dieser hat ausgesprochen (vgl. VfGH 5.6.2014, B 109/2014), dass es dem Gesetzgeber freistehe, "im Bereich möglicher privater

Mitverwendung die Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten an strenge Voraussetzungen zu binden."

Das gegenständlich zu beurteilende Arbeitszimmer liegt unstrittig im Wohnungsverband des Beschwerdeführers.

Wie bereits festgestellt wurde (Beweiswürdigung), bildet das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers.

Nach den Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996 liegt ein Mittelpunkt im Sinne der Bestimmung nur vor, wenn der *"weitaus überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die erzielten Einkünfte und in zeitlicher Hinsicht im Arbeitszimmer ausgeübt wird."*

Davon kann nach den Erläuterungen jedoch **nicht** ausgegangen werden, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender **Arbeitsplatz zur Verfügung** gestellt oder die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird.

Liegt der materielle Schwerpunkt schon auf Grund des **typischen Berufsbildes** nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch **nicht** durch die **überwiegende zeitliche Nutzung** begründet (vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202), unabhängig davon, wie geringfügig die zeitliche Komponente außerhalb des Arbeitszimmers ist (vgl. UFS 10.3.2005, RV/0304-L/03; UFS 30.6.2006, RV/0297-G/04). Stellt das Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar, so sind die Aufwendungen auch dann nicht abzugsfähig, wenn es vollkommen als solches ausgestattet ist (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/14/0040; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166). Wesentlich ist auch, dass es seitens des Dienstgebers zwar eine Erlaubnis zur häuslichen Arbeitsverrichtung gibt, nicht aber eine dienstliche Verpflichtung.

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeschrift ausführt, dass die Nutzung eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband zu keiner Schlechterstellung gegenüber einer beispielsweise doppelten Haushaltsführung führen darf, so ist hierzu anzumerken, dass im Steuerrecht keine fiktiven Kosten zu beachten sind.

Es sind die tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilen.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt, den Ausführungen des Beschwerdeführers bzw. auch der belangten Behörde folgend, nicht vor.

Da das in Rede stehende Arbeitszimmer, w. o. ausgeführt, im gegenständlichen Zeitraum weder **notwendig** im Sinne der Rechtsprechung war, noch **den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit** des Beschwerdeführers gebildet hat, wurden in Ansehung der obzitierten Rechtsprechung die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der dem Beschwerdeführer diesbezüglich entstandenen Aufwendungen nicht erfüllt.

Somit hat das Finanzamt diesen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung zu Recht versagt.

2.) Außergewöhnliche Belastung:

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).*

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß Abs. 4 leg.cit. 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.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 idF des BudBG 2011, BGBl. I 111/2010, lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

(...)

- 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.

(...)

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 auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010 (in der Folge kurz: Verordnung), lautet auszugsweise wie folgt:

"(...)

§ 4

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z. B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 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.

... "

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht vor, dass Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (u.a. für Kinder, für die - wie im Beschwerdefall - erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - aber unter Anrechnung der pflegebedingten Geldleistungen - als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Davon abweichend ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung festzulegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung (u.a.) auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Nach § 5 Abs. 1 der aufgrund der gesetzlichen Ermächtigung ergangenen Verordnung sind Mehraufwendungen für ein behindertes Kind, für das nach § 8 Abs. 4 FLAG erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, entweder im nachgewiesenen tatsächlichen Ausmaß oder, wenn ein Nachweis nicht erbracht wird, mit einem monatlichen Pauschbetrag von 262 € zu berücksichtigen.

Dass es sich bei dem Aufwand für die Familienhelferin um einen derartigen Aufwand handelt, wird auch vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Somit ist die Beurteilung dahingehend vorzunehmen, ob nicht eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt und ob dieser Aufwand allenfalls mit dem erhaltenen Pflegegeld gegenzurechnen ist.

In obiger Beweiswürdigung wurde klar herausgearbeitet, dass die hier strittigen Aufwendungen für die Familienhilfe keinesfalls unmittelbar mit der Behinderung des Sohnes in Zusammenhang zu bringen sind. Die Familienhilfe ist als Unterstützung **für die Familie** gedacht.

Somit ist der Feststellung zu folgen, dass eine außergewöhnliche Belastung im Sinne der oben genannten gesetzlichen Bestimmung (§ 34 Abs. 1 EStG 1988) vorliegt.

Weiters ist zu beachten, dass das Pflegegeld ausschließlich für die Pflege des Sohnes zu verwenden ist und somit nicht für eine allfällige Familienhilfe verwendet werden darf. Eine Gegenverrechnung mit den Aufwendungen für die Familienhilfe hat somit zu unterbleiben.

Wie bereits im Vorlagebericht des Finanzamtes und im Beschluss des Richters angeführt, ist die Berechnung der a.g.B. ohne Selbstbehalt sowie mit Selbstbehalt zu korrigieren.

a.g.B. ohne Selbstbehalt (lt. Antrag Beschwerdeführer): 1.800,99 €

Dieser Betrag ist um Aufwendungen für die Tochter C (270,00 €) und um ein Medikament, welches in keinem Zusammenhang mit der Behinderung steht (20,30 €), zu kürzen.

Somit errechnet sich ein Betrag als **a.g.B. ohne Selbstbehalt: 1.510,69 €**

a.g.B. mit Selbstbehalt (aus Eingabe vom 26. April 2021):

- a.g.B. Beschwerdeführer 1.076,57 €
- a.g.B. Tochter E: 14,05 €
- a.g.B. Tochter C: 294,50 + 270,00 € + 20,30 € (siehe oben)
- a.g.B. Familienhilfe Caritas: 5.076,62 €

Somit errechnet sich ein Betrag als **a.g.B. mit Selbstbehalt: 6.782,04 €**

Dieser Betrag übersteigt nicht den Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Berechnungsblatt im Anhang).

Ausblick:

Gegenständliche Beurteilung kann sich natürlich nur auf den Sachverhalt des streitgegenständlichen Jahres beziehen.

In den Folgejahren wird allerdings zu beachten sein, ob sich nicht allenfalls die hier strittige Familienhilfe zu einer allgemeinen Haushaltshilfe verändert (vor allem wenn auch die anderen Kinder weniger Hilfe benötigen werden; ...). Es wird wohl eine laufende Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse bedürfen, um eine Beurteilung vornehmen zu können.

3.2. 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.

Im Beschwerdefall ist die Rechtslage nach dem im Rahmen der Beweiswürdigung festgestelltem Sachverhalt klar und eindeutig. Die schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG.

Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Beilage:

Berechnungsblatt Einkommensteuer 2019

Linz, am 12. Mai 2022