



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, Adresse, vom 7. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. August 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 machte der Berufungswerber (Bw.) neben Sonderausgaben den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) für die Minderung der Erwerbsfähigkeit von 80%, den Freibetrag für eine Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Erkrankung und jenen für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges als außergewöhnliche Belastungen geltend. Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung beantragte der Bw. die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Haushaltshilfe in der Höhe von € 600 als außergewöhnliche Belastung.

Mit Bescheid vom 7. August 2009 wurden die beantragten Sonderausgaben im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß in Abzug gebracht, der pauschale Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 und der Freibetrag für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, Aufwendungen für eine Haushaltshilfe stellten nur bei Pflegegeldbeziehern eine außergewöhnliche Belastung

dar. Auf Grund des Bescheides des Bundessozialamtes habe das beantragte Pauschale für die Diätverpflegung nicht anerkannt werden können.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 7. September 2009. Der Bw. brachte vor, die Ansichten des Finanzamtes seien unrichtig. Der Bescheid des Bundessozialamtes stamme aus dem Jahr 1998. Zu diesem Zeitpunkt sei eine Eintragung für Diätverpflegung in den Behindertenpass auf Grund seiner koronaren Herzerkrankung nicht vorgesehen gewesen. Aus den Unterlagen des Bundessozialamtes gehe jedoch eindeutig hervor, dass diese berücksichtigungswürdige Erkrankung bereits im Jahr 1998 vorgelegen sei, weshalb der Freibetrag für die Diätverpflegung auf jeden Fall berücksichtigt hätte werden müssen.

Die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung sei in den §§ 34 und 35 EStG 1988 geregelt. Demnach könnten vom Behinderten anstelle des Freibetrags auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden. Die Einschränkung auf Pflegegeldbezieher sei in diesem Zusammenhang nicht auszumachen; eine solche würde erst eintreten, wenn kein Freibetrag in Abzug gebracht werden sollte. Ist die im Bescheid angeführte Bestimmung des § 34 EStG 1988 beispielsweise auszulegen, so seien andere Gründe und Nachweise ebenfalls zuzulassen. Ist die Bestimmung jedoch als zwingend anzusehen, dann stelle diese eine Diskriminierung all jener Behinderten dar, die um kein Pflegegeld angesucht haben. Dies würde verschiedene verfassungsmäßige Rechte dieser Personen verletzen. Im ersten Falle ersuche er schon aus Billigkeitsgründen seiner Berufung stattzugeben und seine Kosten für die Haushaltshilfe als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Andernfalls ersuche er die Berufung von Amts wegen dem "Verfassungsgericht zur Entscheidung wegen Verletzung verfassungsmäßiger Rechte" vorzulegen.

Darüber hinaus sei in seinem Einkommensteuerbescheid kein Absetzbetrag für die mit der Herstellung und des Betriebes einer Internetverbindung verbundenen Aufwendungen enthalten. Dafür seien ihm für den Zeitraum 1. Mai bis 31. Dezember 2003 Kosten in der Höhe von € 368 entstanden. Er ersuche um entsprechende Berücksichtigung.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2010 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Die Kosten für den Internetzugang wurden als Sonderausgaben abgezogen und zusätzlich zu den bereits gewährten Freibeträgen wurden Mehraufwendungen für die Krankendiätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, die Beschäftigung einer Haushaltshilfin könne nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn eine alleinstehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, weil sie für sich keine oder nicht ausreichende Unterhaltsleistungen erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung bestehe, oder wenn eine alleinstehende Person wegen

Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedürfe. Bei einer Betreuung zuhause seien die damit verbundenen Aufwendungen wie bei einer Heimbetreuung ab Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 1 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten einer Haushaltshilfe als außergewöhnliche Belastung seien nicht vorgelegen.

Mit der als Vorlageantrag zu wertenden Berufung vom 25. Juni 2010 beantragte der Bw. eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Ansicht des Finanzamtes, wonach eine Haushaltshilfe nur bei Pflegegeldbeziehern eine außergewöhnliche Belastung darstelle, sei unrichtig. Zusätzlich zu den bereits in der Berufungsschrift gemachten Ausführungen brachte der Bw. vor, die Arbeitnehmerveranlagung sei ein Recht des Steuerpflichtigen und keine Gewährung etwaiger Vergünstigungen oder Förderungen. Aus diesem Grund bestehe die verfassungsrechtlich verankerte Verpflichtung der zuständigen Behörden, alle Steuerpflichtigen mit den gleichen persönlichen Merkmalen gleich zu behandeln. In diesem Fall betreffe es die Gruppe der behinderten Personen. Sei eine Behinderung so schwerwiegend, dass eine Pflege durch Dritte erforderlich sei, dann sei diese Behinderung von der Behörde festzustellen. Zu diesem Behufe sei das Bundessozialamt berufen. Seien der Grad und die Dauer der Behinderung amtlicher Weise festgestellt worden, dann hätten sich der Gesetzgeber und die Behörden dieser Einstufung zu bedienen. Eine darüber hinaus gehende Einstufung auf Grund eines zusätzlichen, freiwilligen, erst auf Antrag zuerkannten Anspruches auf Pflegegeld könne keine allein verpflichtende Voraussetzung für eine steuerliche Einstufung aller gleichartigen Steuerpflichtigen sein.

Darüber hinaus stehe ihm seit 1. Jänner 2010 Pflegegeld zu. Aus dem diesbezüglichen Bescheid sei der Beginn des finanziellen Anspruches und nicht der Beginn der Pflegebedürftigkeit zu ersehen. Allein schon deshalb sei diese Art von Nachweis für einen gesetzlichen Anspruch auf Steuerrückvergütung ungeeignet, da dieser auf das Eintreten eines sachlichen Ereignisses (Beginn der finanziellen Entschädigung) und nicht auf die persönlichen Umstände (Beginn des Zustandes des Behinderten, der eine Pflege erfordere) abstelle. Damit werde aber der Grundsatz der persönlichen Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen verletzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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.

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

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

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Die in § 34 Abs. 1 Ziffern 1 bis 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Es bedarf daher zum Beispiel keiner Prüfung der Zwangsläufigkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Außergewöhnlichkeit mangelt.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer Aufwendungen. Es erfordert einen Vergleich mit den üblichen Belastungen eines Steuerpflichtigen bzw. den im täglichen Leben üblichen Erscheinungen (*Jakom/Baldauf* EStG, 2012, § 34 Rz 37).

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob die mit der Beschäftigung einer Haushaltshilfe im Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 verbundenen Aufwendungen außergewöhnlich waren und somit, ob diese außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Der Bw. meldete am 3. Oktober 2003 bei der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse eine Haushaltshilfe für ein Ausmaß von 20 Stunden pro Monat an. Als monatliches Gesamtentgelt wurde ein Betrag von € 200 angegeben (€ 10 pro Stunde). Laut dem, dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel betrugen die steuerpflichtigen Bezüge der Haushaltshilfe für den Zeitraum 1. Oktober bis 31. Dezember 2003 insgesamt € 390 (durchschnittlich € 130 pro Monat). Unter Berücksichtigung des vom Bw. angegebenen Entgelts war die Haushaltshilfe im angegebenen Zeitraum insgesamt 39 Stunden tätig; dies entspricht einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 3 Stunden (39 Stunden/13 Wochen). Für den Zeitraum vor dem 1. Oktober 2003 sowie für die dem Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahre wurden vom

Bw. keine Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt. Da das Dienstleistungsscheckgesetz, BGBl. I Nr. 45/2005, erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft getreten ist und für Arbeitsverhältnisse gilt, die nach Ablauf des 31. Dezember 2005 abgeschlossen werden, ist davon auszugehen, dass der Bw. weder vor dem 1. Oktober 2003 noch in den dem Veranlagungsjahr folgenden Jahren eine Haushaltshilfe beschäftigt hatte.

Aufwendungen für eine Haushaltshilfe sind kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel 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 (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021). Die Beschäftigung einer Haushaltshilfe im Ausmaß von durchschnittlich 3 Stunden in der Woche und einem durchschnittlichen monatlichen Entgelt in der Höhe von € 130 mag – selbst unter Berücksichtigung des vom Bw. zu entrichteten Beitrages in der Unfallversicherung in der Höhe von 1,4% - bei einem jährlichen Einkommen von € 29.877,59 keine Außergewöhnlichkeit begründen. Da es im Veranlagungsjahr durchaus üblich war, dass Steuerpflichtige mit einem vergleichbaren Einkommen sich einer Haushaltshilfe im Ausmaß von drei Stunden oder mehr pro Woche bedienen, bedurfte es keiner weiteren Erwägungen betreffend die Vermögenssituation des Bw.

Nach der Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Beschäftigung einer Hausgehilfin im Haushalt nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn die Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann also insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (VwGH 20.11.1996, 94/15/0141).

Auch wenn beim Bw. seit dem Jahr 1998 eine Erwerbsminderung von 80% vorliegt so lag bei einer Unterstützung im Haushalt im Ausmaß von durchschnittlich drei Stunden pro Woche weder eine ständige, noch eine über die normale Haushaltshilfe hinausgehende Betreuung vor. Stütze findet diese Ansicht auch darin, dass der Bw. bei gleichbleibender Minderung seiner Erwerbsfähigkeit weder vor dem 1. Oktober 2003, noch in den dem Veranlagungsjahr folgenden Jahren eine Haushaltshilfe beschäftigt hatte und wohl auch darin, dass der Bw. im Veranlagungsjahr und in den Folgejahren einer Vollbeschäftigung nachgegangen ist.

Das Vorbringen des Bw., er könne anstelle des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 die tatsächlichen Kosten geltend machen, ist festzuhalten, dass der Freibetrag höher ist als die für die Haushaltshilfe angefallenen Aufwendungen (€ 390 plus Unfallversicherung).

Betreffend die Ausführungen der belangten Behörde, wonach Aufwendungen bei einer Betreuung zu Hause nur dann außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, wenn zumindest Pflegegeld der Pflegestufe 1 bezogen werde, ist festzuhalten, dass außergewöhnliche Belastungen gegeben sein können, wenn mit ihnen auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (VwGH 27.5.2003, 97/14/0102).

Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden (*Doralt*, EStG §34 Rz. 78). Das Abstellen auf das Pflegegeld erleichtert der Abgabenbehörde lediglich die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen vorliegen. Dass ein Steuerpflichtiger nicht mehr in der Lage ist, seinen Haushalt selbst zu führen, kann auch durch andere Nachweise erbracht werden. Im gegenständlichen Fall lagen aber keine Hinweise dafür vor. Die Zuerkennung des Pflegegeldes der Stufe 1 ab 1. Jänner 2010 vermag keine Aussage darüber zu treffen, ob der Bw. im Jahr 2003 in der Lage war, seinen Haushalt selbst zu führen.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesminister für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- | | |
|---|---------|
| - Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids | 70 Euro |
| - Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit | 51 Euro |
| - Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit | 42 Euro |

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Der Bw. begehrte den Freibetrag für eine Diätverpflegung wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Erkrankung. Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Diätverpflegung kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹⁴ § 35 Rz. 42). Der Nachweis, dass die Einnahme einer Diät erforderlich ist, hat Angaben über die Art und den Beginn der Diät zu enthalten (*Jakom/Baldauf*, EStG, 2012, § 35 Rz 23).

Auf Grund der vorgelegten Bestätigung des Bundessozialamtes, womit das Erfordernis der Diätverpflegung seit 1998 bestätigt wird, war der begehrte Freibetrag zu berücksichtigen.

Gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens näher bestimmte Ausgaben als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Gemäß § 124b Z 81 EStG 1988 sind als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik bis zu einem Betrag von maximal € 50 und die laufenden Grundentgelte für den Internetzugang mittels Breitbandtechnik bis zu einem Betrag von maximal € 40 monatlich absetzbar. Breitbandtechnik liegt vor, wenn eine physikalische Downloadbandbreite von mindestens 256 kbit/Sekunde gegeben ist und ein ständiger Internetzugang gegen ein zeitunabhängiges, laufendes Grundentgelt vereinbart ist. Voraussetzung ist, dass die erstmalige Herstellung des Internetzuganges nach dem 30. April 2003 erfolgt und die Ausgaben vor dem 1. Jänner 2005 anfallen. Nicht anzuwenden sind § 18 Abs. 2 und 3 mit Ausnahme des § 18 Abs. 3 Z 1.

Die vom Bw. geltend gemachten Kosten in der Höhe von € 368 waren daher als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG ist der Unabhängige Finanzsenat nicht berechtigt, beim Verfassungsgerichtshof ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen. Gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates kann – wie in der Rechtsbelehrung festgehalten – Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben werden.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Dezember 2012