



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 11 am 11. November 2003 über die Berufung vom 28. November 2001 der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2000 und Einkommensteuervorauszahlungen für das Kalenderjahr 2002 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Vorauszahlung an Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2002 wird mit S 0,00 (Null) festgesetzt.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Kalenderjahr 2000 wurden vom steuerlichen Vertreter der Bw. außergewöhnliche Belastungen für Pflegeheimkosten nach Abzug des am Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten ausgewiesenen Bundespflegegeldes (S 102.420,00) in Höhe von S 359.775,92 geltend gemacht. Das Finanzamt hat bei Durchführung der Veranlagung die Pflegeheimkosten in Höhe von S 123.915,00 anerkannt und in der Begründung ausgeführt, dass unter Zugrundelegung des Einkommens (Lohnzettel und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) der als zwangsläufig erwachsene Anteil - das wäre im gegenständlichen Fall 80% des Einkommens - S 156.315,00 beträgt. Von diesem Betrag sei eine Haushaltsersparnis in Höhe von S 32.400,00 abzuziehen, sodass S 123.915,00 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei. Gegen den Einkommensteuerbescheid und den Vorauszahlungsbescheid für das Kalenderjahr 2002 hat der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass nicht nachvollzogen werden könne auf Grund welcher gesetzlichen Bestimmung nur 80% des Einkommens als außergewöhnliche Belastung anerkannt werde und außerdem seien die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die ausländische Pension seitens des Finanzamtes nicht in die Berechnung miteinbezogen worden.

Das Finanzamt übermittelte dem Vertreter der Bw. ein Schreiben und teilte mit, dass 80% des Einkommens als zwangsläufig gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988 angesehen werden, da im § 324 Abs. 3 ASVG geregelt sei, dass dem Steuerpflichtigen 20% seines Einkommens als Taschengeld verbleiben müsse. Der Betrag, welcher über die 80% des Einkommens hinausgehe, werde demnach vom Steuerpflichtigen selbst nicht geleistet, weshalb für weitere Zahlungen zB die Angehörigen aufzukommen hätten. Weiters wurde dem Vertreter eine neue Berechnung bezüglich der Höhe des als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Betrages (S 160.484,00) zur Kenntnis gebracht.

Im Antwortschreiben teilte der Vertreter dem Finanzamt mit, dass sich die Bw. in einem Privatpflegeheim befinde und ein Taschengeld nicht vorgesehen sei. Außerdem werden jene Geldbeträge, welche zwischen den Kosten des Pflegeheimes und dem Einkommen inklusive Pflegegeld unbedeckt seien, wenn notwendig von den beiden Töchtern der Bw. beglichen. Er stelle daher den Antrag die Pflegeheimkosten laut Erklärung bei Durchführung der Veranlagung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der Berufung vom 28. November 2001 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ein Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung gestellt. Mit Schreiben vom 21. Jänner 2003 wurde gemäß § 323 Abs. 12 BAO idF Abgaben Rechtsmittel Reform Gesetz BGBL I 2002/97 der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beim Finanzamt vom Vertreter der Bw. eingebracht. Mit Schreiben vom 7. November 2003 zog der steuerliche Vertreter seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Am 11. November 2003 wurde über die vorliegende Berufung vom gesamten Berufungssenat entschieden.

### ***Der Senat hat erwogen:***

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988)
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Aus den im Steuerakt befindlichen Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Bw. vom 1. Dezember 1998 bis zum 14. Jänner 1999 befristet in das Pflegeheim der C S GesmbH aufgenommen wurde. Ab 15. Jänner 1999 erfolgte die ständige Aufnahme in das Pflegeheim. Aus der Aufnahmevereinbarung vom 29. Oktober 1998, welche als integrierter Bestandteil für die Aufnahme gilt, ist zu entnehmen, dass die Bw. Pflegegeld der Stufe 3 bezieht und ihre Tochter Mag. A B als Sachwalterin bestellt ist. Außerdem geht aus dem Aufnahmebogen hervor, dass, wenn das Einkommen der Bw. geringer ist, als die Pflegekosten, zur Zahlung der offenen Pflegekosten rechtsverbindlich die Tochter Mag. A B verpflichtet wird. Ebenso ist zu entnehmen, dass die Bw. um keinen Zuschuss zu den Pflegekosten bei der Stadt Wien angesucht hat. Würde die Stadt Wien einen Zuschuss zu den Pflegekosten gewähren, werden ca. 80% der Pension und das Pflegegeld bis auf den Taschengeldanteil von der pensionsauszahlenden Stelle direkt an die C S GesmbH überwiesen werden.

Mit Erkenntnis vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen so lange keine außergewöhnliche Belastung sein können, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden. Im gegenständlichen Berufungsfall ist unbestritten, dass die Bw. infolge ihrer Krankheit der Betreuung und Pflege bedarf, sodass die Pflegeheimkosten eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Mit der im angefochtenen Bescheid angeführten Begründung vertritt das Finanzamt die Meinung, dass auf Grund des der Bw. zur Verfügung stehenden Einkommens, die Gesamthöhe der beantragten Pflegeheimkosten nicht zwangsläufig erwachsen sind. In Anlehnung an die Bestimmung des § 324 Abs. 3 ASVG worin ausgeführt wird, dass wenn ein Pensionsberechtigter auf Kosten eines Trägers der Sozialhilfe geführten Pflegestelle gepflegt wird, für die Zeit der Pflege der Anspruch der Pension bis höchsten 80% auf den Träger der Sozialhilfe übergeht, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die Zwangsläufigkeit der Pflegeheimkosten mit 80% des der Bw. zur Verfügung stehenden Einkommens begrenzt ist.

Wie schon oben stehend ausgeführt wurde, erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche, in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe zu verstehen, die ihn unmittelbar selbst betreffen. Rechtliche und sittliche Gründe entspringen aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen, wie etwa bei Verbindlichkeiten, die im Familienrecht ihre Wurzel haben (vgl. Hofstätter-Reichel,

Kommentar zur Einkommensteuer § 34 Abs. 3 EStG 1988 Tz 3, 4 und 5, Doralt, Einkommensteuergesetz 1988 Kommentar, § 34 Tz 36).

Das Einkommensteuergesetz 1988 sieht eine sogenannte Angemessenheitsprüfung der Höhe der Aufwendungen *expressis verbis* nicht vor. Es folgt aber schon aus dem Begriff der Zwangsläufigkeit wie ihn § 34 Abs. 3 EStG 1988 versteht, dass sich die abgabenbehördliche Prüfung auch auf die Höhe eines als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwandes zu erstrecken hat. Dies ergibt sich aus der Abhängigkeit dieses Begriffes vom Vorliegen einer tatsächlichen Notwendigkeit, vom Bestehen einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht. Dabei ist weder der Abgabenbehörde, noch dem Steuerpflichtigen etwa ein Ermessen eingeräumt. Es muss allein nach objektiven Maßstäben beurteilt werden, inwieweit ein Aufwand notwendig und angemessen ist und nur in diesem Umfang darf er Berücksichtigung finden (vgl. Hofstätter- Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Abs. 3 EStG 1988, Tz 2 ).

Im vorliegenden Fall ist der Aufwand der Pflegeheimkosten der Bw. bedingt durch ihre Krankheit (Pflege- und Betreuungsbedarf) aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Damit steht aber fest, dass der gesamte Aufwand für die Pflegeheimkosten vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst ist. Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ist nach dem Gesetz gefordert, dass sie das laufende Einkommen belasten. Es ist daher für die Beurteilung der Einkommensverhältnisse das gesamte wirtschaftliche Einkommen entscheidend, das die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen prägt. Daraus folgt, dass Aufwendungen, welche aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen bestritten werden, keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können.

Aus den vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgelegten Einzahlungsbelegen ist ersichtlich, dass die Tochter Mag. A B, als Sachwalterin die Zahlungen der Pflegeheimkosten für die Bw. getätigt hat. Bezüglich der Einkommensverhältnisse ist festzuhalten, dass die Bw. eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, eine Pension von der Bundeskammer für Architekten, eine ausländische Pension, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Kapitalvermögen von insgesamt S 367.928,00 im Kalenderjahr 2000 bezogen hat. Die Bw. hat durch die Einzahlungsbelege nachgewiesen, dass im Kalenderjahr 2000 die Kosten für das Pflegeheim S 498.845,00 betragen haben und dass für diverse Medikamente S 4.765,92 verausgabt wurden. Von diesem Gesamtaufwand ist das erhaltene Pflegegeld in Höhe von S 102.420,00 und eine Haushaltsersparnis für die Verpflegung in Höhe von S 32.400,00 abzuziehen, sodass ein Betrag von S 368.791,00 als Aufwand für die außergewöhnliche Belastung verbleibt.

Die Bw. war auf Grund ihrer oben dargestellten wirtschaftlichen Einkommensverhältnisse in der Lage die Aufwendungen aus ihrem laufenden Einkommen zu tragen, sodass nicht zu unterstellen war, die in Rede stehenden Beträge wären aus dem Vermögen der Bw. bestritten worden. Es war demnach im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen, wann Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, vorliegen. Der Berufung war daher stattzugeben.

Da durch die Berücksichtigung der Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung die Einkommensteuer laut Tarif S Null beträgt, waren die Vorauszahlungen für das Kalenderjahr 2002 ebenfalls auf Null zu setzen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

12 Originaleinzahlungsbelege

5 Patientenkonten

Wien, 18. November 2003