



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Verlassenschaft nach Bw, vertreten durch S, gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 8. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (geboren am X.X..1918, gestorben am Y.Y..2006) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2002 den Abzug von "Pflegeheimkosten" in Höhe von 26.730,71 € (Pflegeheimkosten insgesamt 29.085,11 €, abzüglich Haushaltsersparnis in Höhe von 2.354,40 €) und von Aufwendungen für Heilmittel (Apothekenkosten) in Höhe von 525,09 € als außergewöhnliche Belastungen.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2003 beantragte er "Pflegeheimkosten" in Höhe von 26.864,24 € (Pflegeheimkosten insgesamt 29.218,64 €, abzüglich Haushaltsersparnis in Höhe von 2.354,40 €) sowie Aufwendungen für Heilmittel (Apothekenkosten) in Höhe von 1.039,59 € als außergewöhnliche Belastungen.

Er führte in den Steuererklärungsbeilagen ergänzend an, er beantrage die betreffenden Aufwendungen wegen seiner Pflegebedürftigkeit. Der Grad seiner Behinderung betrage 70 %.

Das Finanzamt berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden für 2002 und 2003 vom 8. November 2005 die Aufwendungen für Heilmittel in Höhe von 525,09 € bzw. 1.039,59 € als außergewöhnliche Belastungen sowie (auf Grund der Bestätigung des Bundessozialamtes über den beim Berufungswerber festgestellten Grad der Behinderung von 70 %) jeweils den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 363,00 €.

Die geltend gemachten Pflegeheimkosten wurden vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, die Kosten der Unterbringung in einem Alters- bzw. Pflegeheim stellten keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolge. Außergewöhnliche Belastungen könnten dann gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachten. Wenn aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Pflegeheim geboten sei, so seien auch die Kosten der Unterbringung absetzbar. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit könne bei einem Aufenthalt in einem Pflegeheim bei Anspruch auf Pflegegeld (ab der Pflegestufe 1) ausgegangen werden. Da der Berufungswerber erst ab September 2004 Pflegegeld beziehe, seien die für die Jahre 2002 und 2003 beantragten "Pflegeheimkosten" steuerlich nicht abzugsfähig.

Nach der Aktenlage bezog der Berufungswerber ab September 2004 Pflegegeld der Stufe 1.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 erhob der Berufungswerber Berufung mit der Begründung, er hätte bereits in den Jahren vor 2004, bevor er tatsächlich Pflegegeld zugesprochen erhielt, Anspruch auf Pflegegeld gehabt, aus Unwissenheit jedoch keinen diesbezüglichen Antrag gestellt.

Zudem könnten nach dem österreichischen Steuerrecht auch behinderte Menschen die Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim als außergewöhnliche Belastung geltend machen. In den Lohnsteuerrichtlinien hieße es wörtlich: "Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idgF, zu".

Er habe seit dem Kalenderjahr 2002 einen vom Bundessozialamt bescheinigten Grad der Behinderung von 70 %. In den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 839) werde bei einem Bezug von Pflegegeld von einer mindestens 25 % - igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) ausgegangen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzuändern.

Auf Vorhalt des Finanzamtes legte der Berufungswerber mit Schreiben vom 27. Dezember 2005 Bestätigungen des Seniorenheimes betreffend die beantragten Pflegeheimkosten in Höhe von 29.085,11 € (für 2002) und in Höhe von 29.218,64 € (für 2003) vor.

Nach den vorgelegten Bestätigungen hat der Berufungswerber im Jahr 2002 für Beherbergung und Verpflegung 27.807,46 €, für den Bereich "Betreutes Wohnen" 1.250,65 € und für "Seniorenbetreuung" 27,00 € entrichtet. Im Jahr 2003 entrichtete er für Beherbergung und Verpflegung 28.363,84 € und für den Bereich "Betreutes Wohnen" 854,80 €.

Laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 2. Jänner 2006 über ein zwischen dem Finanzamt und dem Seniorenheim geführtes Telefongespräch war der Berufungswerber ab dem 11. Oktober 2005 auf der Pflegestation des Seniorenheimes untergebracht.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 9. Jänner 2006 gab das Finanzamt den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 teilweise statt. Die Bescheide wurden insoweit abgeändert, als die Kosten für den Bereich "Betreutes Wohnen" in Höhe von 1.250,65 € (für 2002) und in Höhe von 854,80 € (für 2003) sowie die Kosten für die "Seniorenbetreuung" in Höhe von 27,00 € (für 2003) zusätzlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden. Die Kosten für Beherbergung und Verpflegung wurden jedoch weiterhin mit der Begründung nicht anerkannt, dass sich der Berufungswerber erst ab dem 11. Oktober 2005 auf der Betten- bzw. Pflegestation des Seniorenheimes befunden habe.

In dem gegen die Berufungsvorentscheidungen eingebrachten Vorlageantrag wird Folgendes ausgeführt:

Der Berufungswerber sei auf Grund eines schweren Sturzes im Kalenderjahr 2002 gehbehindert und könne sich seitdem nur mit einem Rollmobil fortbewegen. Das seinerzeit im Krankenhaus angefertigte Röntgenbild zeige eine fortgeschrittene Osteoporose der Wirbelsäule. Das damit einhergehende fehlende Gleichgewichtsgefühl führe wiederholt zu Stürzen. Die mit der Osteoporose verbundenen starken Schmerzen würden mit einer Vielzahl von Medikamenten gestillt. Vom Bundessozialamt sei ein Grad der Behinderung von 70 % bescheinigt worden. Diese Krankengeschichte belege, dass der Berufungswerber aus Krankheitsgründen im Pflegeheim wohne. Wenn auf Grund einer Krankheit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten sei, so seien auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Mit Schreiben vom 3. April 2008 richtete der unabhängige Finanzsenat an das Seniorenheim ein wie folgt lautendes Auskunftersuchen (§ 143 BAO):

"Der unabhängige Finanzsenat ersucht Sie um folgende Auskunft:

Nach den beiliegenden Schreiben (Kostenbestätigungen für Herrn A) sind in den Jahren 2002 und 2003 im Bereich "Betreutes Wohnen" Kosten in Höhe von 1.250,65 € (2002) und in Höhe von 854,80 € (2003) angefallen.

Sie werden ersucht bekanntzugeben, welche Leistungen mit diesen Kosten abgegolten wurden. Bitte um genaue Aufgliederung der jeweiligen Art der Leistung und der betreffenden Kosten."

Das Seniorenheim beantwortete das Auskunftersuchen mit Schreiben vom 23. April 2008 wie folgt:

"Das "Betreute Wohnen" für Herrn A besteht aus:

Zimmerservice (betreute und fütterte seine Frau und konnte daher nicht in den Speisesaal gehen).

Labor (Vorbereitung), Tag- und Nachtkontrollgänge, Behandlung am Stützpunkt, Infusionen am Stützpunkt, Medikamente einschachteln und nachbestellen, Kontrolle Blutzucker, Verbandwechsel, Behandlung am Zimmer, Hilfe beim Duschen."

Mit Berufungsentscheidung vom 9. Mai 2008, RV/0477-W/06, gab der unabhängige Finanzsenat den Berufungen teilweise statt. Die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 wurden jedoch – wie in den Berufungsvorentscheidungen – nur insoweit abgeändert, als die Kosten für den Bereich "Betreutes Wohnen" in Höhe von 1.250,65 € (für 2002) und in Höhe von 854,80 € (für 2003) sowie die Kosten für die "Seniorenbetreuung" in Höhe von 27,00 € (für 2003), nicht jedoch die Kosten für Beherbergung und Verpflegung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden.

Mit Erkenntnis vom 30. Juni 2010, 2008/13/0126, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung vom 9. Mai 2008 auf.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen unter anderem durch eine eigene körperliche Behinderung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG1988 ein Freibetrag zu (Abs. 3 leg. cit.), wenn er keine pflegebedingte Geldleistung erhält.

Gemäß Abs. 5 dieser Gesetzesstelle können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt, dass unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Aus der Bestimmung des § 35 EStG 1988 ergibt sich, dass aus dem Titel einer Behinderung entstehende Kosten entweder in Form eines Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 (gestaffelt nach dem auf Grund einer amtlichen Bescheinigung im Sinne des § 35 Abs. 4 leg. cit. nachzuweisenden Grad der Behinderung) oder (wahlweise) in tatsächlicher Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Kosten einer Behinderung können bereits im Zusammenhang mit einer Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit entstehen, wenn jemand – behinderungsbedingt – nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist. In diesem Fall steht es dem behinderten Steuerpflichtigen im Sinne des § 35 EStG 1988 auch frei, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen. Dabei ist auch der Bezug von Pflegegeld nicht Voraussetzung (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG36, § 34 Einzelfälle, Stichwort Alters-/Pflegeheim; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051; VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145; VwGH 30.6.2010, 2008/13/0126).

Die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 werden daher insoweit abgeändert, als – anstelle des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 – die "Pflegeheimkosten" in Höhe von 26.730,71 € (für 2002) bzw. in Höhe von 26.864,24 € (für 2003) als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht werden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 12. August 2010