



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. C. A., Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 0000 Wien, A-Str. --/--, vom 4. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 7. August 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2006 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2004 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Aufgrund der Berufung vom 5. September 2007 wird der Einkommensteuerbescheid 2003 abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe stimmen mit jener der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2007 überein.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine in einem amtsbekannten Wiener Pensionistenwohnhaus wohnhafte Pensionistin.

Mit den beim Finanzamt am 13. April 2007 eingelangten Erklärungen zur Arbeitnehmerinnenveranlagung für die Jahre 2002 bis 2006 beantragte Dr. A. als steuerliche Vertreterin der Bw. u. a. die Anerkennung von Pflegeheimkosten in Höhe von (€ 12.240 abzügl. einer Haushaltsersparnis von € 2.354,40 =) **€ 9.885,60** für das Jahr 2002, (€ 13.536,55 abzügl. einer Haushaltsersparnis von € 2.354,40 =) **€ 11.182,15** für das Jahr 2003, (€ 13.212 abzügl. einer Haushaltsersparnis von € 2.354,40 =) **€ 10.857,60** für das Jahr 2004, (€ 13.878 abzügl. einer Haushaltsersparnis von € 2.354,40 =) **€ 11.523,60** für

das Jahr 2005 und (€ 14.738,25 abzügl. einer Haushaltsersparnis von € 1.883,52 =)

**€ 12.854,73** für das Jahr 2006.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Bescheide mit denen die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Einkommensteuern für die Jahre 2002 bis 2006 festgesetzt wurden.

Strittig ist, ob die oben genannten Appartementkosten für die Jahre 2002 bis 2006 als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Mit jenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2002 bis 2005, welche in den gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren ergangen waren, sowie mit dem Einkommensteuerbescheid 2006 vertrat das Finanzamt die Rechtsmeinung:

*„Die Aufwendungen für die Unterbringung in einem Pensionistenheim stellen nur eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 dar, wenn mit ihnen auch besondere Kosten abzudecken sind, wie Krankheit, Pflege- und Betreuungskosten. Da dies nicht der Fall ist, sind diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anzuerkennen.“*

Mit der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 hielt die steuerliche Vertreterin der Rechtsmeinung des Finanzamts entgegen:

Die Bw. lebe seit 1992 in einem **Senioren**- und Pflegeheim. Aufgrund massiver Kniegelenksprobleme sei der Bw. im Jahr 1993 eine 50%ige Behinderung bescheinigt worden. Trotz zahlreicher Operationen habe sich die Implantierung eines künstlichen Kniegelenks nicht vermeiden lassen.

Die Bw. ist aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen.

*„Ist die Unterbringung in einem **Alters**- oder Pflegeheim aus Gründen der Betreuungsbedürftigkeit geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung als außergewöhnliche Belastung absetzbar.“* So würden die steuerlichen Bestimmungen betreffend die Kosten der Unterbringung in einem **Alters**- und Pflegeheim als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 lauten.

In den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden seien die Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim von der Finanzbehörde nicht berücksichtigt worden, obwohl die Klientin die steuerrechtlichen Voraussetzungen vollinhaltlich erfülle.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 erwiderte das Finanzamt der Rechtsmeinung der steuerlichen Vertreterin:

*„In rechtlicher Hinsicht ist zu der beantragten Anerkennung der Appartementkosten im Pensionisten - Wohnhaus "... " auszuführen, dass der in der Berufung angeführten Ansicht, wonach aufgrund der 50 %igen Behinderung die gesamten Kosten als a. g. Belastung im*

*Sinne des § 34 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen sind, nicht Folge geleistet werden kann. Vielmehr können nur die nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl Nr. 303/1996 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen, nämlich die gesondert geltend gemachten Kosten der Heilbehandlung und der gewährte Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG in Ansatz gebracht werden. Aufgrund der Rechtsprechung und der Lohnsteuerrichtlinien sind die Kosten für einen Aufenthalt in einem **Alters-** oder Pflegeheim nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn der Aufenthalt im Heim aus Gründen der Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit gegeben ist, wobei von einer solchen ausgegangen wird, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 1 gegeben ist. Da 2002 kein Anspruch auf Pflegegeld bestand war wie im Spruch zu entscheiden."*

Mit der abändernden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2003 fügte das Finanzamt der obigen Begründung unter Hinweglassung des oben zitierten letzten Satzes hinzu: Im Zuge der Berufungsvorentscheidung würden noch die Kosten vom 25. Juni bis 1. Juli (€ 576,55 und € 288) berücksichtigt, da in diesem Zeitraum Pflegebedürftigkeit vorgelegen sei.

Mit den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 hielt das Finanzamt der steuerlichen Vertreterin nach Wiedergabe der bereits in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 angeführten Begründung vor:

Da 2004 bzw. 2005 bzw. 2006 kein Anspruch auf Pflegegeld bestanden habe, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2007 stellte die steuerliche Vertreterin den Vorlageantrag gem. § 276 BAO mit der Begründung:

Gemäß § 35 EStG 1988 seien Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen Behinderung des Steuerpflichtigen selbst als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liege vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25 % betrage.

Die Klientin lebe aufgrund ihrer 50 %igen Gehbehinderung seit 1992 in einem **Senioren-** und Pflegeheim und sei aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen. Die daraus resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß §§ 34 und 35 EStG in Höhe der tatsächlichen Kosten für die Jahre 2002 bis 2006 als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden.

Abweichend von den steuerrechtlichen Bestimmungen habe die Finanzbehörde die beantragten Mehraufwendungen aus der körperlichen Behinderung nicht anerkannt. Die Finanzbehörde begründe die Abweisung mit dem fehlenden Pflegegeldanspruch der Bw.

Hier verkenne die Behörde den Willen des Gesetzgebers, der sehr eindeutig formuliert sei. So würden außergewöhnliche Belastungen vorliegen, wenn die Betreuungsbedürftigkeit der Grund für die Unterbringung in einem **Alters-** oder Pflegeheim sei. Der Bw. sei es aufgrund ihrer Gehbehinderung nicht möglich, einen eigenen Haushalt zu führen, weswegen für sie die Unterbringung in einem **Senioren-** und Pflegeheim unerlässlich sei. Der Gesetzgeber habe die Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit eines Steuerpflichtigen nicht vom Bezug eines Pflegegeldes abhängig gemacht, noch sei dies sein Wille oder seine Absicht gewesen. Der Gesetzgeber weise daraufhin, dass von einer „besonderen“ Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen werden könne, wenn ein Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 bestehe. Dass der für die Bw. seit Jahren bestehende Pflegegeldanspruch nicht durchgesetzt worden sei, sei für die Klassifizierung der Mehraufwendungen aus den Alters- und Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastungen nicht von Belang. Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gemäß §§ 34 und 35 stehe der Bw. die steuerliche Begünstigung der Unterbringungskosten in einem Pflegeheim zu. Abschließend ersuchte die steuerliche Vertreterin, dass die Behörde ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit im Sinn von Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Bw. ausübe, dass sie in der abschließenden Entscheidung über die Berufung dem Antrag, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2006 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzuändern, stattgebe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 34 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 in der im jeweiligen Streitjahr gültigen Fassung lautet:

„(1)	Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:
1.	Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2.	Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3.	Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
	Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.
(2)	Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
(3)	Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus

	tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
(4)	...
...	...
(6)	Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:
	- ...
	- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
	- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst ... 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.
(7)	...
...	...

§ 35 EStG 1988 lautet:

„(1)	Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen
	- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
	- ...
	und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.
(2)	Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,
	1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
	2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957.
	Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

	-	Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
	-	Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
	-	In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.
(3)	Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	
	.... 45% bis 54%	ein Freibetrag von ... 243 €

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 97/14/0102, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, ausgeführt hat, sind die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zur tragenden Aufwendungen so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.

Mit den Beilagen zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für die Streitjahre wurden dem Finanzamt die außergewöhnlichen Belastungen bei eigener Behinderung wie folgt dargestellt:

#### Streitjahr 2002

##### „Wegen Pflegebedürftigkeit (Grad der Behinderung 50%)

	Euro	Euro
<i>Pflegeheimkosten</i>		12.240,00
<i>abzüglich Haushaltsersparnis</i>	196,20	- 2.354,40
		9.885,60

##### *Kosten der Heilbehandlung*

	Euro
<i>Notrufgerät</i>	305,28"

#### Streitjahr 2003

##### „Wegen Pflegebedürftigkeit (Grad der Behinderung 50%)

	Euro	Euro
<i>Pflegeheimkosten</i>		13.536,55
<i>abzüglich Haushaltsersparnis</i>	196,20	- 2.354,40
		11.182,15

##### *Kosten der Heilbehandlung*

	Euro
<i>Arztkosten</i>	5.521,03
<i>Krankenhauskosten</i>	2.022,51
<i>Kurkosten</i>	478,80

Notrufgerät	313,20
	8.335,54"

## Streitjahr 2004

## „Wegen Pflegebedürftigkeit (Grad der Behinderung 50%)

	Euro	Euro
Pflegeheimkosten		13.212,00
abzüglich Haushaltsersparnis	196,20	- 2.354,40
		10.857,60

## Kosten der Heilbehandlung

	Euro
Kurkosten	1.255,28
Notrufgerät	313,20
Fahrtkosten	188,10
Heilbehelfe	60,00
	1.816,58"

## Streitjahr 2005

## „Wegen Pflegebedürftigkeit (Grad der Behinderung 50%)

	Euro	Euro
Pflegeheimkosten		13.878,00
abzüglich Haushaltsersparnis	196,20	- 2.354,40
		11.523,60

## Kosten der Heilbehandlung

	Euro
Apothekerkosten	524,45
Arztkosten	646,00
Notrufgerät	313,20
Fahrtkosten	235,90
Krankenhauskosten	31,72
	1.751,27"

## Streitjahr 2006

## „Wegen Pflegebedürftigkeit (Grad der Behinderung 50%)

	Euro	Euro
Pflegeheimkosten		14.738,25
abzüglich Haushaltsersparnis	196,20	1.883,52
		12.854,73

## Kosten der Heilbehandlung

	Euro
Kurkosten	1.390,33
Heilbehelfe	1.053,00
Apothekerkosten	842,40
Notrufgerät	313,20
Fahrtkosten	235,90
Krankenhauskosten	4,45
	3.839,28"

Die steuerliche Vertreterin hat weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag behauptet, in den von der Bw. in den Streitjahren für ihren Aufenthalt im Pensionistenwohnhaus bezahlten Beträgen - € 12.240 für das Jahr 2002, € 13.536,55 für das Jahr 2003, € 13.212 für das Jahr 2004, € 13.878 für das Jahr 2005 und € 14.738,25 für das Jahr 2006 - seien Aufwendungen

für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten. Bereits daraus ergab sich, dass die Bw. durch die angefochtenen Bescheide in keinem Recht verletzt worden war, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Auch wenn die steuerliche Vertreterin die Behörde ersucht, ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit im Sinne von Angemessenheit in bezug auf die berechtigten Interessen der Bw. auszuüben, ändert dies nichts an der Tatsache, dass Formulierungen (des Gesetzgebers) wie „kann“, „darf“, „ist zulässig“, „ist berechtigt“, „ist befugt“ oder „ist ermächtigt“ Hinweise für die Einräumung von Ermessen sind (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 2 zu § 20, Seite 87). Aufgrund der Formulierung der oben zitierten Bestimmungen der §§ 34 EStG 1988 zeigt sich, dass diese Bestimmungen keine Ermessensbestimmungen sind, weshalb der Unabhängige Finanzsenat bei der Verwirklichung der gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolge keinen Entscheidungsspielraum hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juli 2008