



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. C. A., 0000 Wien A-Str. --/--, vom 20. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 19. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin.

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2006 beantragte Dr. A. als steuerliche Vertreterin der Bw. u. a. die Anerkennung von Pflegeheimkosten in Höhe von € 9.791,50 abzüglich einer Haushaltsersparnis von € 1.271,38 als außergewöhnliche Belastung wegen Pflegebedürftigkeit; der Grad der Behinderung betrage 70 %).

Über Ersuchen der Abgabenbehörde erste Instanz vom 9. Jänner 2008, die Pflegeheimabrechnungen und eine Bestätigung des Heimes über die Zusatzleistungen auf Grund der Pflegebedürftigkeit vorzulegen bzw. bekannt zu geben, ob Pflegegeld beantragt worden sei bzw. mittlerweile ein Anspruch auf Bundespflegegeld bestehe, teilte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. Februar 1998 mit:

Die Klientin habe im Hause (Pflegeheim) einen Pflegegeldantrag gestellt, der jedoch offenbar nicht eingereicht worden sei. Es sei daher abermals ein Antrag gestellt worden, der jedoch noch in Bearbeitung sei.

Die Bw. sei von Ende August 2005 bis Jänner 2006 mehrheitlich im Krankenhaus gewesen. Da ihre Pflege im häuslichen Bereich nicht mehr möglich gewesen sei, sei die Unterbringung in einem Pflegeheim unumgänglich gewesen. Die Bw. sei im April 2006 vom Krankenhaus direkt ins Pflegeheim gekommen. Die Kosten der Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim seien als außergewöhnliche Belastung steuerlich absetzbar, wenn die Unterbringung aus Gründen der Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit erfolge. Die Bw. sei ein Grad der Behinderung von 70% bescheinigt worden.

In der Anlage zum Schreiben vom 15. Februar 1988 wurde dem Finanzamt die Bestätigung des Kuratoriums Wiener Pensionisten-Wohnhäuser übermittelt, derzufolge die Bw. ausschließlich Kosten für ein Appartement von € 9.791,45 im Jahr 2006 bezahlt habe.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2006, mit welchem „*ein Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988)*“ von € 363 € sowie „*Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen*“ von € 3.020,49 in Abzug gebracht wurde, vertrat das Finanzamt die Rechtsmeinung: Kosten für die Unterbringung in einem Seniorenheim seien grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung i. S. des § 34 EStG 1988.

Die Unterbringung könne nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die Pflegebedürftigkeit erhöhte Aufwendungen verursache. Von Pflegebedürftigkeit sei auszugehen, wenn die tatsächliche Unterbringung in einem Pflegeheim oder in einer Pflegestation erfolge. Laut der vorliegenden Bestätigung des Kuratoriums Wiener Pensionisten - Wohnhäuser "... handle es sich bei den Kosten von € 9.791,45 um die Kosten für ein Appartement, Pflegekosten und Kosten für Betreuung- und Hilfeleistung seien nicht angefallen.

Mit der Berufung gegen den zuvor genannten Bescheid brachte die steuerliche Vertreterin im Wesentlichen vor:

Die Bw. habe als Folgeerscheinung ihres Herzinfarktes vom August 2005 bis Ende April 2006 die überwiegende Zeit in mehreren Krankenhäusern verbracht. Die Bw. sei vom Krankenhaus direkt in das Pflegeheim gekommen.

In der eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2006 seien außergewöhnliche Belastungen aus Anlass der Unterbringung in einem Pflegeheim aus Krankheitsgründen geltend gemacht worden. Mit dem angefochtenen Bescheid seien die beantragten Pflegeheimkosten nicht anerkannt worden.

Gemäß § 34 EStG seien Kosten für ein Pflegeheim dann außergewöhnliche Belastungen, wenn die Unterbringung aus Krankheitsgründen oder alternativ aus Gründen der Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit erfolge. Auf die Bw. treffe jeder dieser Gründe im einzelnen zu.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung wiederholte das Finanzamt die ersten drei Sätze der Begründung des angefochtenen Bescheides und fügte diesen ergänzend hinzu: „Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2008 wurden sie aufgefordert einen Nachweis zu erbringen, dass Pflegekosten und Kosten für Betreuung- und Hilfeleistung angefallen sind. Laut beigebrachter Bestätigung des Kuratoriums Wiener Pensionisten-Wohnhäuser hat die Bw. im Jahr 2006 nur Kosten für ein Appartement in Höhe von € 9.791,45 im Pensionisten-Wohnhaus ... bezahlt. Die 2006 angefallenen Pflegekosten und Kosten für Betreuungs- und Hilfeleistung wurden mit 0,- bestätigt. Die nicht regelmäßigen Ausgaben für Kosten der Heilbehandlung wurden bereits im Erstbescheid berücksichtigt.“

Mit Schreiben vom 5. Mai 2008 beantragte die steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung gem. § 276 BAO mit der Begründung:

Die Mandantin sei im Kalenderjahr 2005 und 2006 viele Monate im Krankenhaus gewesen. In der Zeit zwischen den Krankenhausaufenthalten sei die Bw. von ihrer Tochter gepflegt worden. Da die Betreuung immer zeitaufwendiger geworden sei und aus familiären Gründen langfristig nicht möglich gewesen sei, sei ein Pflegeheim gesucht worden. Nach einem wochenlangen Krankenhausaufenthalt im April 2006 sei die Bw. unmittelbar in das Pflegeheim übersiedelt, ohne jemals wieder nach Hause zu kehren.

Wenn aus Gründen von Krankheit oder Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten sei, seien nach dem Einkommensteuergesetz auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gem. §§ 34 und 35 stehe der Mandantin die steuerliche Begünstigung der Unterbringungskosten in einem Pflegeheim zu. Die steuerliche Vertreterin ersuche, dass die Behörde ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit im Sinne von Angemessenheit in bezug auf die berechtigten Interessen der Bw. ausübe, dass die Behörde in ihrer abschließenden Entscheidung über die Berufung dem Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2006 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzuändern, stattgebe.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003 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 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005 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 65 % bis 74 %	ein Freibetrag von ... 363 €

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.

Die steuerliche Vertreterin hat weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag behauptet, in dem von der Bw. im Streitjahr für ihren Aufenthalt im Seniorenpflegeheim bezahlten Betrag von 9.791,45 € seien Aufwendungen für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten. Bereits daraus ergab sich, dass die Bw. durch den angefochtenen Bescheid 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, BAO³, 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 hatte.

Es war daher die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Juli 2008