

GZ. RV/2093-W/2004

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges. mbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

**A)** Die seitens der Bw. für das Jahr 2003 erstellte Einkommensteuererklärung (OZ 4 ff./2003) langte am 23. September 2004 beim Finanzamt ein. In dieser Erklärung wird eine pensionsauszahlende Stelle bekannt gegeben, weiters werden sonstige Einkünfte in Höhe von € 20.144,00, freiwillige Personenversicherungen in Höhe von € 2.907,00 als Sonderausgaben und Krankheitskosten in Höhe von € 19.689,00 als außergewöhnliche Belastung erklärt. Die außergewöhnliche Belastung setzt sich laut der beigelegten Bestätigung über im Jahr 2003 an

die Seniorenresidenz B. V. geleistete Zahlungen vom 24. August 2004 (OZ 3/2003) wie folgt zusammen:

	Beträge in €
RGB Residenzgebühr	15.833,64
PVVA Pflegevorteilspaket	221,01
KA Kellerabteil	214,32
HDSM Stubenmädchen	4,00
a) Summe <b>LOGIE</b>	<b>16.272,97</b>
Abendessen	1.497,03
Frühstück	1.071,63
VP Vollpension Rückverg.	- 160,00
HP Halbpension Rückverg.	- 5,50
C2 Wr. Cafe	3,80
b) Summe <b>KOST</b>	<b>2.406,96</b>
AP 10 Apotheke 20%	986,11
c) Summe <b>APOTHEKE</b>	<b>986,11</b>
HSWE Hausschwester	2,00
PMDH Duschhilfe	7,50
PMHA Harnanalyse	10,35
d) Summe <b>PFLEGE</b>	<b>19,85</b>
Rg. Pointner	4,00
e) Summe <b>AUSLAGEN</b>	<b>4,00</b>
<b>Summe insgesamt [a) bis e)]</b>	<b>19.689,89</b>

**B)** In einem Aktenvermerk vom 5. Oktober 2004 wurde vom Finanzamt vermerkt, dass laut Auskunft der Seniorenresidenz B. V. die Bw. im Altersheim keine Pflegebetreuung benötige. Die Bw. sei aus Altersgründen in diesem Heim. Laut L16-Formular erhalte die Bw. kein Pflegegeld.

**C)** Im Erstbescheid vom 5. Oktober 2004 (OZ 12 ff./2003) wurden die Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit und die sonstigen Einkünfte erklärungsgemäß veranlagt. Die Sonder-

ausgaben wurden mit einem Viertel nach der im Bescheid angegebenen Formel eingeschliffen, bei der außergewöhnlichen Belastung anerkannte das Finanzamt die in der obigen Tabelle angeführten Positionen c) und d) mit € 1005,96. Dieser Betrag überstieg aber nicht den gesetzlich vorgesehenen Selbstbehalt. Zu den außergewöhnlichen Belastungen wird im Erstbescheid begründend ausgeführt:

Aufwendungen für die Unterbringung und Verpflegung in einem Seniorenheim aus Altersgründen stellten keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 dar. Nur die Abdeckung besonderer Ausgaben, die durch Krankheit, Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit anfallen, könnten als solche abgesetzt werden. Es hätten somit nur € 1.005,96 an Apotheke- und Pflegekosten anerkannt werden können. Dies sei laut Rücksprache mit der Verwaltungsstelle der Seniorenresidenz geschehen.

**D)** Mit Schreiben vom 25. Oktober 2004 (OZ 16/2003) wurde seitens der Bw. gegen den Erstbescheid Berufung erhoben und beantragt, die vollen außergewöhnlichen Belastungen von € 19.689,89 bei der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Bw. sich nicht aus sozialen Gründen im Seniorenheim B. V. befindet. Die Bw. sei krankheitsbedingt ein Pflege- und Betreuungsfall, weshalb es zwangsläufig zu dem Aufenthalt und den damit im Seniorenheim erwachsenden Kosten komme.

**E)** Mit der Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2004 (OZ 20/2003) wurde die Berufung laut Abschnitt D) als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt: Laut den vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen habe laut Auskunft der Verwaltungsstelle der Seniorenresidenz B. V. keine Pflegebetreuung aus Krankheitsgründen vorgelegen. Im gesamten Betrag von € 19.689,89 seien lediglich € 2,00 für Hausschwester und € 7,50 für eine Duschhilfe ausgewiesen. Diese Beträge seien mit den laut vorliegender Gesamtrechnung angeführten Kosten für Pflege und Apotheke als außergewöhnliche Belastung von € 1.005,96 anerkannt worden. Die restlichen Ausgaben für Logie von € 16.272,97, Kost € 2.406,96 und Auslagen von € 4,00 könnten mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden.

**F)** Mit Schreiben vom 16. November 2004 (OZ 21/2003) wurde der Vorlageantrag gestellt. Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Bw., welche im Jahr 1916 geboren sei und sich daher im 88. Lebensjahr befindet, unter permanenten Schwindelanfällen leide und schon sehr schlecht sehe, sodass eine permanente Aufsicht notwendig sei. Dies bestätige auch der ärztliche Betreuer der Seniorenresidenz, Herr Dr. R. R. (siehe Beilage). Der Aufenthalt in der Seniorenresidenz sei aufgrund des Gesundheitszustandes zwangsläufig und daher als außergewöhnliche Belastung anzusetzen.

Die Beilage zum Vorlageantrag (OZ 22/2003) datiert vom 27. Oktober 2004. In ihr bestätigt der vorgenannte Arzt, dass die Bw. seit nunmehr sieben Jahren in der Seniorenresidenz B. V. aus Pflege- und Betreuungsgründen untergebracht sei.

**G)** In einem Telefonat vom 24. Jänner 2005 wurde seitens der Verwaltungsstelle der Seniorenresidenz B. V. die Auskunft erteilt, dass die Bw. seit geraumer Zeit ein Appartement gemietet habe. Die Bw. werde nicht ganztägig betreut. Die Pflegestation befindet sich im ersten Stock des Gebäudes. Ein Pflegedienst (auch für die Bw.) würde über die Stationsschwester ablaufen und auch ein allfälliges Pflegegeld von dort aus beantragt werden.

**H)** In einem weiteren Telefonat vom 31. Jänner 2005 wurde seitens der Stationsschwester der Seniorenresidenz B. V. die Auskunft erteilt, dass die Bw. nicht geistig verwirrt sei und auch nicht ganztägig unter Aufsicht stehen müsse.

**I)** In einem E-Mail vom 3. Februar 2005 wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. nach einem diesbezüglichen Telefonat mit dem Sachbearbeiter der nachfolgende Beweisantrag gestellt:

Bisher sei es von der Bw. verabsäumt worden, einen Antrag auf Bezug von Pflegegeld einzubringen, mit dessen Bezug lt. ha. Auskunft nachgewiesen wäre, dass der Aufenthalt in der Seniorenresidenz B. V. zwangsläufig erwachsen sei. Die Bw. werde einen Antrag auf Bezug von Pflegegeld einbringen und eine Bestätigung des Dr. R. R., der die Bw. seit Jahren medizinisch behandle, vorlegen. Darin werde bestätigt werden, dass ihr Gesundheitszustand seit dem Jahr 2003 bis heute unverändert sei.

Wenn der Bw. das Pflegegeld zugesprochen werde und die Bestätigung vorliege, dass der Gesundheitszustand (der Bw.) seit dem Jahr 2003 bis heute unverändert sei, dann sei nachgewiesen, dass auch im Jahr 2003 der Aufenthalt in der Seniorenresidenz zwangsläufig erwachsen sei.

Sollte die Behörde (gemeint: der unabhängige Finanzsenat) das Abgabenverfahren ohne das Ergebnis des Beweisantrages abzuwarten abschließen, liege ein Verfahrensmangel vor.

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

Strittig ist die Anerkennung der **gesamten** für das Jahr 2003 geleisteten Zahlungen an die Seniorenresidenz B. V. laut der im Abschnitt A) angeführten Zahlungsbestätigung über € 19.689,89 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988. Die geleisteten Zahlungen wurden vom Konto der Bw. an die Seniorenresidenz B. V. überwiesen.

---

Der Sachverhalt ist dadurch festgelegt, dass die Bw., geboren 1916, seit rd. sieben Jahren ein Appartement in der Seniorenresidenz B. V. gemietet hat. Die Bw. wird nicht ganztägig betreut. Die Bw. bezieht kein Pflegegeld. Die Seniorenresidenz B. V. verfügt im ersten Stock über eine gesonderte Pflegestation

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines/r unbeschränkten Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. 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).

Weiters darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Nach Absatz 2 dieses § 34 ist eine außergewöhnliche Belastung, die zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führt, außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach dem dritten Absatz des genannten § 34 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach Absatz 4 dieses § 34 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens € 7.300,00 6%, mehr als € 7.300,00 bis € 14.600,00 8%, mehr als € 14.600,00 bis € 36.400,00 10%, mehr als € 36.400,00 12%.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es sonach für die Zulässigkeit einer Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 von entscheidender Bedeutung, ob sich der Steuerpflichtige den als Belastung geltend gemachten Aufwendungen entziehen konnte. Stellen sich diese Aufwendungen als Folge eines Verhaltens dar, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, obwohl er mit der Möglichkeit des Eintrittes dieser Folgen rechnen musste, dann ist die Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung unzulässig (vgl. VwGH vom 4. April 1990, 89/13/0100, und 19. März 1998, 95/15/0024).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind die Kosten der Unterbringung in einem Altersheim keine außergewöhnliche Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Diese vom Pensionisten zu tragenden Aufwendungen können so lange keine außergewöhnliche Belastung sein, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden. Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Tz 78 zu § 34, S. 28 ff. sowie VwGH vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084).

Die im Falle der Bw. für das Jahr 2003 in Rede stehenden Kosten für Logie und Kost in der Seniorenresidenz B. V. sind die Konsequenz der freiwilligen Anmietung eines Appartements durch die Bw. vor rund sieben Jahren. Die Bw. mietete dieses Appartement aus Altersgründen an und nicht deswegen, weil sie pflege- oder betreuungsbedürftig gewesen wäre. Diese Beurteilung gilt jedenfalls auch für das Streitjahr 2003. Denn seitens der Seniorenresidenz B. V. wurde die telefonische Auskunft erteilt, dass die Bw. bis dato in dem von ihr angemieteten Appartement wohnt und keine ganztägige Betreuung benötigt. Sie ist auch nicht geistig verwirrt, weshalb sie auch nicht ganztägig unter Aufsicht stehen muss. Weiters ist festzuhalten, dass die Seniorenresidenz über eine eigene Pflegestation im ersten Stock des Gebäudes verfügt. Wäre die Bw. pflegebedürftig, würde sie in diese Pflegestation verlegt werden. Zudem ist das Personal in der Seniorenresidenz befähigt und verantwortlich, für pflegebedürftige Bewohner/innen das Pflegegeld nach dem Bundespflegegeldgesetz zu beantragen. Bei der Bw. ist dieser Antrag auf Pflegegeld bis dato nicht erforderlich gewesen, sodass eine Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit der Bw. im Sinne des oben angeführten VwGH-Erkenntnisses nicht behauptet werden kann. Insoferne entspricht auch die Bestätigung des ärztlichen Betreuers der Seniorenresidenz vom 27. Oktober 2004, dass die Bw. seit nunmehr sieben Jahren aus Pflege- und Betreuungsgründen dort untergebracht sei, nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Dabei ist hervorzuheben, dass der ärztliche Betreuer, Dr. R. R., in dieser Bestätigung die im Vorlageantrag behaupteten permanenten Schwindelanfälle und die ebenfalls behauptete Sehschwäche der Bw. nicht attestiert hat. Demzufolge beurteilt der unabhängige Finanzsenat diese Vorbringen seitens der Bw. als nicht glaubwürdig.

Auch das Berufungsvorbringen, dass die Bw. krankheitsbedingt (und deshalb zwangsläufig) in der Seniorenresidenz untergebracht sei, wird weder durch die genannte ärztliche Bestätigung noch durch die telefonischen Auskünfte der Seniorenresidenz gestützt.

Wenn seitens der Bw. in dem E-Mail vom 3. Februar 2005 vorgebracht wird, dass die Bw. **nun** einen Antrag auf Bezug (wohl gemeint: auf Zuerkennung) von Pflegegeld einbringe, so kann dies nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zu keiner anderen Beurteilung für das

Jahr 2003 führen. Denn sollte die zuständige Instanz zu dem Befund kommen, dass der Bw. **ab jetzt** ein Pflegegeld zusteht, so kann dieser Befund zum jetzigen Zeitpunkt nicht rückwirkend eine Pflegebedürftigkeit der Bw. für das Jahr 2003 nachweisen. Weiters hält es der unabhängige Finanzsenat für nicht der Wirklichkeit entsprechend, sollte der ärztliche Betreuer der Seniorenresidenz B. V. attestieren, dass der Gesundheitszustand der 1916 geborenen Bw. im Jahr 2003 gegenüber dem jetzigen unverändert gewesen sei. Eine solche Bestätigung kann im Zusammenhang mit einem allfälligen Bescheid über die Zuerkennung des Pflegegeldes nicht als Nachweis gesehen werden, dass der Aufenthalt der Bw. in der genannten Seniorenresidenz im Jahr 2003 zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen sei. Vielmehr wäre es erforderlich gewesen, dass schon im Jahr 2003 ein ärztlicher Gutachter die Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit der Bw. im Sinne des Bundespflegegeldgesetzes und der VwGH-Judikatur diagnostiziert hätte und diese (schriftliche) Diagnose der Abgabenbehörde als Nachweis übermittelt worden wäre. Der unabhängige Finanzsenat folgert aus dem Vorbringen im E-Mail vom 3. Februar 2005, dass ein für dieses Abgabenverfahren nicht erheblicher Beweisantrag gestellt worden ist, weil der Befund über die Zuerkennung oder Nichtzuerkennung des Pflegegeldes zum jetzigen Zeitpunkt nicht sachverhaltsweise für die behauptete Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit der Bw. im Jahr 2003 ist (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 3 zu § 183, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Da die Aufwendungen für die Apotheke und die Pflege [siehe Positionen c) und d) der Tabelle in Abschnitt A)] vom Finanzamt bereits im Erstbescheid als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden sind, ist der Berufung kein Erfolg beschieden.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Februar 2005