



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0545-W/09,  
miterledigt RV/0546-W/09,  
RV/0548-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 23. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) 2003, 2005 und 2006 sowie vom 1. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Pensionistin und bewohnt seit dem 22. Jänner 2002 ein Appartement im Pensionisten-Wohnhaus A das vom K geführt wird. Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters befindet sich dort seit dem genannten Datum deren Hauptwohnsitz. Über einen Nebenwohnsitz verfügt die Bw. seither nicht mehr.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2003 machte die Bw. Kurkosten in Höhe von € 224,70 sowie Kosten für Heilbehandlungen in Höhe von € 360,00, in jener des Jahres 2005 Kosten für Heilbehandlungen in Höhe von € 289,25, in jener des Jahres 2006 Kurkosten in Höhe von € 111,28 sowie Kosten für Heilbehandlungen in Höhe von € 847,55 und in jener des Jahres 2007 Kurkosten in Höhe von € 483,50 sowie Kosten für Heilbehandlungen in Höhe von € 578,83 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Das Finanzamt erließ die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) der Jahre 2003, 2005 und 2006 am 26. November 2008 sowie jenen des Jahres 2007 am 1. Dezember 2008 wobei es den o. a. Kurkosten jeweils mit der Begründung, dass diese den Selbsbehalt in Höhe von € 2.276,30 (2003), in Höhe von € 2.246,59 (2006) sowie in Höhe von € 2.321,26 nicht überstiegen hätten, die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen versagte.

In den jeweils mit Schreiben vom 22. Dezember 2008, eingelangt beim Finanzamt jeweils am 23. Dezember 2008 mit gesonderten Schriftsätzen eingebrachten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) der Jahre 2003, 2005, 2006 und 2007 beantragte die Bw. die Pflege- bzw. Betreuungskosten laut jeweils angeschlossener Beilage abzüglich des bezogenen Pflegegeldes sowie einer Haushaltsersparnis zu berücksichtigen und führte diesbezüglich begründend aus, dass diese auf Grund eines Missverständnisses (bisher) nicht beantragt worden seien.

Diesbezüglich wird angemerkt, dass die Bw. ihren Berufungen vom K mit dem Vermerk „*Dient zur Vorlage beim Finanzamt*“ versehene Bestätigungen – sämtliche vom 22. September 2008 - beilegte. In diesen wird ausgeführt, dass die Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren folgende Zahlungen an das Pensionisten-Wohnhaus A leistete:

#### **2003:**

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| An Kosten für Appartement        | € 12.696,60 |
| An Pflegekosten                  | € 0,00      |
| An Betreuungs- und Hilfeleistung | € 0,00      |

#### **2005:**

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| An Kosten für Appartement        | € 13.764,80 |
| An Pflegekosten                  | € 0,00      |
| An Betreuungs- und Hilfeleistung | € 0,00      |

#### **2006:**

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| An Kosten für Appartement        | € 12.999,21 |
| An Pflegekosten                  | € 0,00      |
| An Betreuungs- und Hilfeleistung | € 7,00      |

#### **2007:**

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| An Kosten für Appartement        | € 12.949,12 |
| An Pflegekosten                  | € 0,00      |
| An Betreuungs- und Hilfeleistung | € 14,70     |

Mit Ergänzungersuchen vom 9. Jänner 2009 teilte das Finanzamt der Bw. unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1987, Zl. 86/13/0084 sowie vom 27. Mai 2003, Zl. 97/14/0102, mit, dass die von einem Pensionisten für seine Unterbringung zu tragenden Aufwendungen so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, als mit diesen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken seien,

die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden würden. Laut den vorgelegten Bestätigungen des K. seien für Pflege- sowie Betreuungskosten und Hilfeleistungen keine bzw. sehr geringe Zahlungen geleistet worden. Das Finanzamt beabsichtige die beantragten Kosten für das Pensionistenheim aus den vorgenannten Gründen nicht anzuerkennen und ersuche um diesbezügliche schriftliche Stellungnahme bis zum 16. Februar 2009.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2009, gab die Bw. dem Finanzamt bekannt, dass sie die von diesem geäußerte Rechtsansicht, dass die Pensionistenheimkosten kein außergewöhnlichen Belastungen darstellten, nicht teile und dass sie im Falle einer Abweisung der Berufung einen Vorlageantrag an den UFS stellen werde. Die Bw. legte diesem, mittels Telefax vom 13. Februar 2009 übermittelten, Schreiben unter Hinweis darauf, dass sie Pflegegeldbezieherin der Pflegestufe 1 sei, einen Auszug aus dem Steuerbuch 2008 bei. In diesem wird unter Punkt „*Kosten für ein Alters- oder Pflegeheim oder Hausbetreuung*<sup>Rz 887</sup>“ – Anmerkung: die genannte RZ 887 bezieht sich auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 – u. a. ausgeführt, dass die Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim nur dann eine außergewöhnliche Belastung seien, wenn sie auf Grund von Krankheit, Pflege- oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit entstünden. Dies gelte auch für die Pflegestation in einem selbstgewählten Alters- oder Pflegeheim sowie für die Betreuung im Privathaushalt. Bei Bezug eines Pflegegeldes (ab Stufe 1) sei jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit auszugehen. Weiters wird in diesem von der Bw. übermittelten Steuerbuchauszug unter dem Punkt „*Bitte beachten Sie*“ u. a. ausgeführt, dass die Aufwendungen des oder der Pflegebedürftigen für den Fall, dass eine Behinderung von mindestens 25 % vorläge, ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden würden. Bei Zuerkennung von Pflegegeld sei jedenfalls (ohne Nachweis) von einem mindestens 25%igen Grad der Behinderung auszugehen.

Vom UFS wird angemerkt, dass auf der Homepage - www - des K. folgende Leistungen als Grundleistungen aufscheinen:

- Individuelles Wohnen mit eigenen Möbeln in Einzel- oder Doppelappartements mit Duschbad, WC, wöchentlicher Appartementreinigung sowie Radio- und Kabel-TV-Gebühren (inkl. Kosten für Strom, Heizung und Warmwasser, Betriebs- sowie Instandhaltungskosten des Gebäudes und der Versorgungsbereiche)
- Periodische Reinigung der Fenster und der zur Verfügung gestellten Vorhänge
- Möglichkeit für einen eigenen Telefon- und Internetanschluss
- Nutzung der Gemeinschaftsräume und -einrichtungen, wie großer Saal, Hobby- und Werkräume, Internet-Stationen etc.

- Drei Mahlzeiten täglich aus der hauseigenen Küche (Frühstücks- und Mittagsbuffet - Wahl aus mindestens drei Menüs - mindestens einmal wöchentlich auch warmes Abendessen)
- Nutzung der Freizeiteinrichtungen, wie Gymnastikraum, großteils Sauna und Solarium, Lang- oder Schwingkegelanlage, Indoor-Minigolfanlage in einigen Häusern, Billard, Hallenbäder in drei Häusern etc.
- Hilfestellung in allen Lebenslagen durch Diplomierte SozialarbeiterInnen, ErnährungsberaterInnen, ErgotherapeutInnen und PsychologInnen
- Kleine Reparaturarbeiten durch technische HausbetreuerInnen
- "Erste Hilfe-Leistungen" in Notfällen rund um die Uhr durch Pflegefachkräfte
- Vielfältige Freizeit- und Kulturangebote, unterstützt von AnimatorInnen
- Ausflüge
- Bewohnerservice
- Direktion und Rezeption
- Hausordination - freie Arztwahl

Vom UFS wurde eine telefonische, mittels Aktenvermerkes dokumentierte, Auskunft beim K betreffend der Kosten für diese Grundleistungen sowie für die in den nächsten Absätzen besprochenen und das Betreute Wohnen betreffenden Leistungen eingeholt. Gemäß dieser Auskunft sind sämtliche der oben angeführten Grundleistungen – der größte Teil davon entfällt laut dieser Auskunft auf das Wohnen und Essen - in den den Bewohnern deren Pensionisten-Wohnhäuser verrechneten Kosten für das Appartement enthalten.

Gegen weiteres Entgelt werden laut Homepage des K. folgende Leistungen angeboten:

- Zusätzliche Angebote, wie Wäschесervice, Nutzung der Wasch-Trocken-Automaten in den Stockwerken oder in der Waschküche
- Garagen- bzw. Autoabstellplätze nach Verfügbarkeit
- Betreutes Wohnen im Appartement bzw. Betreuung und Pflege durch qualifiziertes Personal in den stationären Bereichen der x Häuser zum Leben (finanziert durch das Pflegegeld)
- Spezielle Therapieangebote in den Remobilisationsstationen B und C sowie im Betreuungszentrum D für dementiell erkrankte BewohnerInnen
- Sonstige Dienste: Friseur und Fußpflege

---

Hinsichtlich des Betreuten Wohnens im Appartement wird auf der angesprochenen Hompage ausgeführt, dass die Bewohner der Pensionisten-Wohnhäuser pflegerische oder hauswirtschaftliche Dienstleistungen nach deren persönlicher Wahl wie z. B. Verbandswechsel, Unterstützung bei der Körperpflege etc. in Anspruch nehmen können. Diese Möglichkeit besteht auch im Bereich der stationären Pflege. Diese Leistungen werden nach einem eigenen Tarif verrechnet und in der Regel mit dem Pflegegeld bezahlt. Mittels dieses Angebotes werde es den Bewohnern erleichtert, so lange wie möglich im eigenen Appartement betreut zu werden.

Laut der o. e. vom UFS beim K eingeholten Auskunft werden die für das Betreute Wohnen anfallenden Kosten deren Bewohnern als solche für Betreuungs- und Hilfeleistungen in Rechnung gestellt. Diese Betreuungs- und Hilfeleistungen bestünden beispielsweise in einem Frühstücksservice im Appartement, zusätzlichen hauswirtschaftlichen Leistungen wie dem Überziehen von Betten, Hilfeleistungen beim Waschen und Duschen, in Teilkörperpflege und Verbandswechsel. Für sämtliche dieser Leistungen werde das zusätzliche Entgelt, je nach erbrachter Leistung, verrechnet.

Dem von der Bw. bewohnten Pensionisten-Wohnhaus ist ein stationärer Bereich – eine Pflegestation – angeschlossen.

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

**Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:**

Die Bw. bewohnt seit dem 22. Jänner 2002 ein Appartement in einem vom K geführten Pensionisten-Wohnhaus, das über 185 Einpersonen-, 14 Zweipersonen-Appartements, 2 Probewohnungen sowie einen stationären Pflegebereich verfügt. Die Appartements der genannten Einrichtung entsprechen in Anlage und Ausstattung den besonderen Bedürfnissen betagter Menschen und ermöglichen ihren Bewohnern ein individuelles Wohnen bei dem deren Selbständigkeit und Eigenverantwortlichkeit gewahrt wird. Das für die Apartments zu entrichtende Entgelt beinhaltet die Versorgung mit Speisen, das Wohnen, eine wöchentliche Reinigung der Apartments sowie eine periodische Reinigung der Fenster und Vorhänge. Diese Leistungen werden im Bedarfsfall durch zusätzlich zu zahlende Pflege-, Betreuungs- und Hilfeleistungen ergänzt. In den berufungsgegenständlichen Jahren bezog die Bw. Pflegegeld der Pflegestufe 1.

Die Bw. nahm in den Jahren 2003, 2005, 2006 und 2007 keine Pflegeleistungen und in den Jahren 2003 und 2005 auch keine Betreuungs- und Hilfeleistungen, die beispielsweise in einem Frühstücksservice im Appartement, zusätzlichen hauswirtschaftlichen Leistungen wie

---

dem Überziehen von Betten, Hilfeleistungen beim Waschen und Duschen, in Teilkörperpflege und Verbandswechsel bestehen, in Anspruch. Im Jahre 2006 erwuchsen der Bw. im Rahmen des Betreuten Wohnens Kosten für Betreuungs- und Hilfeleistungen in Höhe von € 7,00 und im Jahre 2007 derartige Kosten in Höhe von € 14,70.

Der Aufenthalt der Bw. in der genannten Einrichtung ist weder durch eine Krankheit noch durch Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit bedingt. Dieser erfolgte freiwillig und lediglich aus Altersgründen.

**Bezüglich des festgestellten Sachverhaltes wurde folgende Beweiswürdigung angestellt:**

Dass sich die Bw. in den Jahren 2003, 2005, 2006 und 2007 im Pensionisten-Wohnhaus A freiwillig und lediglich aus Altersgründen aufhielt, geht daraus hervor, dass die Bw. in diesen (Jahren) keine Pflegeleistungen – wäre die Bw. pflegebedürftig gewesen, wäre sie in die Pflegestation verlegt worden – und in den Jahren 2006 und 2007 lediglich Betreuungs- und Hilfsleistungen im Ausmaß von insgesamt € 21,70 in Anspruch nahm.

**Rechtliche Würdigung:**

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

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof führte in den Erkenntnissen vom 16. Dezember 1987, ZI. 86/13/0084, sowie vom 27. Mai 2003, ZI. 97/14/0102, aus, dass die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, als mit ihnen nicht

---

auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.

Der Bw. erwachsen in den Jahren 2006 und 2007 lediglich Aufwendungen für Betreuungs- und Hilfsleistungen im Ausmaß von insgesamt € 21,70. Aus diesem Umstand kann im Hinblick auf das Ausmaß dieser Leistungen – der Arbeitsaufwand dafür beträgt nur einige wenige Stunden - keine Zwangsläufigkeit der Unterbringung der Bw. in der genannten Einrichtung abgeleitet werden, da nicht in einem Pensionistenheim wohnenden betagten Menschen derartige Leistungen dieses Umfanges üblicherweise im Rahmen einer Heimhilfe gewährt werden.

Die der Bw. für die Inanspruchnahme der Betreuungs- und Hilfsleistungen entstandenen Aufwendungen sind durch das von ihr bezogenen Pflegegeld (mehr als) gedeckt.

Was den o. e. Hinweis auf das Steuerbuch 2008 betrifft, ist die Bw. zunächst darauf zu verweisen, dass die dortigen Ausführungen im Gesetz keine Deckung finden. Außerdem stellen Erlässe keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 9. März 2005, Zl. 2001/13/0062). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 2006, Zl. 2006/14/0002).

Auch bei den Lohnsteuerrichtlinien 2002 handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

Dem Berufungsbegehren war aus den oben angeführten Gründen der Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juli 2009