



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. AB, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Steuerberaterin & Wirtschaftsprüferin, 1030 Wien, Hintere Zollamtstraße 15/1/30, vom 17. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes CD vom 9. August 2011 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) 2005 bis 2009 gemäß § 299 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Am 8. März 2010 langten bei der zuständigen Abgabenbehörde Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2005 bis 2009 ein, in welchen der Berufungswerber (Bw) ua. unter der Kennzahl 439 (tatsächliche Kosten an Stelle der pauschalen Freibeträge wegen einer Behinderung) Kosten für ein Pflegeheim auf Grund einer eigenen Behinderung und wegen Pflegebedürftigkeit aus Krankheitsgründen geltend machte.

Für die Jahre 2005 bis 2008 wurde die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen damit begründet, dass Kosten für den Aufenthalt in einem Alten- oder Pflegeheim nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, wenn kein Anspruch auf Pflegegeld vorliege.

Da der Bw seit Dezember 2009 Pflegegeld (Pflegestufe 4) bezog, wurden die für dieses Jahr wegen Krankheit bzw. Behinderung beantragten Kosten ab Dezember 2009 (aliquot und um das steuerfreie Pflegegeld gekürzt) berücksichtigt.

Einer am 1. Februar 2010 für das Kalenderjahr 2009 ausgestellten Bestätigung der Z zufolge entstanden dem Bw in diesem Zeitraum Pflegekosten von 41.953,55 €.

Ein Mitarbeiter des Finanzamtes hielt in einem Aktenvermerk fest, dass laut telefonischer Rücksprache mit einem Verantwortlichen des Pflegeheims dieser Betrag lediglich Wohn- und Verpflegungskosten beinhalte und ein Pflegevertrag nicht bestehe.

Sämtliche Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 ergingen am 1. Juli 2010.

Am 27. Dezember 2010 stellte die steuerliche Vertreterin des Bw einen auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung dieser Einkommensteuerbescheide.

Die beantragten Pflegeheimkosten seien mit der Begründung des fehlenden Pflegegeldbezuges nicht anerkannt worden. Des Weiteren seien bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2009 die geltend gemachten Pflegeheimkosten aliquoziert und nicht für das gesamte Kalenderjahr, sondern erst ab Bezug des Pflegegeldes berücksichtigt worden. Der Bw sei nach amtlicher Bescheinigung mit 50 % bzw. 100 % erwerbsgemindert bzw. behindert. Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 habe der Bw aus dem Titel der Behinderung die tatsächlichen Kosten der außergewöhnlichen Belastung geltend gemacht. Aus der Entscheidung des VwGH vom 26.5.2010, 2007/13/0051, gehe hervor, dass bei Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen wegen Behinderung im Sinne des § 35 Abs. 5 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge keine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit dem Bezug von Pflegegeld bestehe.

Um Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 1. Juli 2010 und um antragsgemäße Veranlagung werde ersucht.

Diesem Antrag wurde ein ärztliches Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes, Landesstelle Oberösterreich, vom 15. September 2010 beigefügt, wonach beim Bw seit 2002 ein Grad der Behinderung von 50 % und seit 2009 ein solcher von 100 % festgestellt worden war.

Mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 28. Jänner 2011 erging an den Bw der Hinweis, dass nach der Rechtsprechung Unterbringungskosten in einem Alten- oder Pflegeheim so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, als mit diesen Kosten nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken seien, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht seien. Es werde ersucht, die Notwendigkeit zu begründen und allenfalls durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Laut Abfrage des Zentralen Melderegisters sei der Wohnsitz des Bw in Adresse1, per 6. Oktober 2005 aufgelassen, mit gleichem Datum jedoch ein neuer Wohnsitz in Adresse2,

begründet worden, welcher bis dato aufrecht sei. Die Begründung des neuen Wohnsitzes bei gleichzeitiger Pflegebedürftigkeit erscheine erklärungsbedürftig, weshalb um Stellungnahme ersucht werde.

Die steuerliche Vertreterin des Bw teilte dazu mit, dass dessen Krankengeschichte in Höhen und Tiefen verlaufen sei. Die Wohnung in Adresse1, sei im 2. Stock gelegen und ohne Lift gewesen. Der Bw habe die Absicht gehabt, seine Betreuung durch eine 24-Stunden-Betreuung von Krankenschwestern im eigenen Heim sicher zu stellen. Dafür habe er eine behindertengerechte und insbesondere eine größere Wohnung für die Unterbringung der Krankenschwester benötigt. Diese habe er im Erdgeschoß in Adresse2, gefunden. Da der Bw jedoch eine intensivere Pflege und Betreuung benötigt habe, sei er nach einigen Wochen wieder in das Pflegeheim übersiedelt. Die Wohnung in Adresse2, habe der Bw für den Fall beibehalten, dass er abermals dorthin zurückkehre, sobald sein Gesamtzustand eine Betreuung mit einer Krankenschwester in der Wohnung erlaube.

Einer Fußnote in der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 ist dazu zu entnehmen, dass der Bw sich am 30. September 2005 im Pflegeheim abgemeldet, sich zwischenzeitig in der eigenen Wohnung aufgehalten und am 21. November 2005 wiederum im Pflegeheim angemeldet habe.

Mit weiterem Ergänzungersuchen vom 13. Mai 2011 wurde der Bw ersucht, hinsichtlich der einzelnen Veranlagungsjahre mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen, dass die Unterbringungskosten durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht worden seien. Weiters wäre/n der/die mit der Z in E abgeschlossene/n Vertrag/Verträge betreffend Wohnung, Verpflegung, Pflege bzw. Betreuung vorzulegen. Bei zusätzlicher Privatbetreuung seien Kosten und Leistungsumfang nachzuweisen und sei die Betreuungsperson bekannt zu geben.

Unter Bezugnahme auf dieses Ergänzungersuchen wurde abermals die Bescheinigung des Bundessozialamtes beigefügt, wonach der Bw ab 2002 einen Behindertengrad von 50 % und ab 2009 einen Grad der Behinderung von 100 % aufweist.

Mit Bescheid vom 9. August 2011 wurde der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen 2005 bis 2009 abgewiesen.

Nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO führte das Finanzamt aus, dass Voraussetzung für eine derartige Bescheidaufhebung die objektive Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides sei. Der Inhalt eines Bescheides sei dann nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspreche.

Die für die Jahre 2005 bis 2009 in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheide würden dem EStG 1988 entsprechen. Kosten für die Unterbringung im Alten- bzw. Pflegeheim stellten grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar. Eine außergewöhnliche Belastung könne gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachten. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit könne bei einem Aufenthalt in einem Altenheim bei Anspruch auf Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden. Da erst ab Dezember 2009 Pflegegeld bezogen worden sei, seien die beantragten Kosten ab diesem Zeitpunkt berücksichtigt worden (Richtlinienänderungen könnten nur für offene Veranlagungsfälle angewendet werden, nicht aber für rechtskräftig veranlagte Kalenderjahre). Die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 seien daher rechtsrichtig erlassen worden. Der Aufhebungsantrag sei abzuweisen (kein Ermessen), wenn der antragsgegenständliche Bescheid nicht rechtswidrig sei (Ritz, § 299 Tz 13).

In der gegen diesen den Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO für die ArbeitnehmerInnenveranlagungen 2005 bis 2009 abweisenden Bescheid erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, dass mit Begleitschreiben vom 5. März 2010 Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Kalenderjahre 2005 bis 2009 bei der zuständigen Finanzbehörde eingebracht worden seien. Darin seien aus Krankheitsgründen Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht worden.

Bei Veranlagung der Einkommensteuer 2005 bis 2009 seien die beantragten Pflegeheimkosten mit der Begründung des fehlenden Pflegegeldbezuges nicht anerkannt worden. Des Weiteren seien bei Veranlagung der Einkommensteuer 2009 die beantragten Pflegeheimkosten aliquoziert und diese nicht für das ganze Kalenderjahr, sondern erst ab dem Zeitpunkt des Bezuges von Pflegegeld berücksichtigt worden.

In der Begründung der Erstbescheide sei auf die Ursache der Geltendmachung von Pflegeheimkosten, nämlich die Krankheitsgründe, kein Bezug genommen worden. Erst in dem dieser Berufung zu Grunde liegenden Bescheid sei erwähnt, dass eine außergewöhnliche Belastung vorliegen könne, wenn eine Krankheit pflege- oder betreuungsbedürftige Aufwendungen verursache. Auf die Kausalität sei wiederum nicht Bedacht genommen worden. Die Abweisung sei wie in den Erstbescheiden mit dem fehlenden Pflegegeldbezug begründet worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe derartige Entscheidungen jedoch jüngst mehrfach als klare Fehlentscheidungen judiziert. Obwohl der Bw eine Reihe ärztlicher Gutachten besitze, in denen seine Krankheitsgeschichte dokumentiert sei, sei zusätzlich noch eine amtliche Behindertenbescheinigung eingeholt worden, derzufolge der Bw mit 50 % bzw. 100 % erwerbsgemindert sei.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2010, 2007/13/0051, ergebe sich keine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit einem Bezug von Pflegegeld.

Damit seien sowohl die Erstbescheide als auch jener Bescheid, der dieser Berufung zu Grunde liege, objektiv eindeutig unrichtige Bescheide, da diese inhaltlich rechtswidrig seien.

Ersucht werde daher um Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 1. Juli 2010 und um antragsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2005 bis 2009.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2011 forderte das Finanzamt den Bw zur Ergänzung seiner Berufung auf.

Der Bw beziehe seit Dezember 2009 Pflegegeld, eine Erwerbsminderung sei durch das Bundessozialamt mit Begutachtung vom 15. September 2010 erstmalig (rückwirkend ab 2002 50 %, seit 2009 100 %) festgestellt worden. Ein besonderer Pflege- oder Betreuungsbedarf sei in diesem Gutachten nicht angeführt. Für die Anerkennung der beantragten Kosten für das Pflegeheim sei notwendig, dass ein besonderer Pflege- und Betreuungsbedarf bestehe; dieser sei für die angeführten Jahre bis dato nicht nachgewiesen worden. Dieser besondere Pflege- und Betreuungsbedarf sei nach den LStR Rz 887 durch ein ärztliches Gutachten oder durch Pflegegeldbezug nachzuweisen. Da Pflegegeld erst ab Dezember 2009 bezogen werde, sei der besondere Pflege- und Betreuungsbedarf für die Jahre 2005 bis 2009 durch ein ärztliches Gutachten nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2012 wurde dem Finanzamt eine Bestätigung mit gleichem Datum übermittelt, in welcher der dort namentlich genannte Hausarzt des Bw dessen besondere Betreuungs- und Pflegebedürftigkeit, die seinen Aufenthalt in der Z seit 2001 erforderlich gemacht habe, bescheinigte. Der Bw habe sich damals einer Darmkrebsoperation unterziehen müssen und seine eingebüßte Mobilität nicht mehr erlangen können. Diese habe sich 2005 vom Gehstock auf eine fahrbare Gehhilfe reduziert. Er leide seither auch an Herzrhythmusstörungen, einer Augenerkrankung (Operation vom grauen Star, Hornhauttransplantation geplant) und Wirbelfrakturen durch wiederholte Stürze.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvereinscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat am 25. Jänner 2012 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2013 erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin beim Verwaltungsgerichtshof Säumnisbeschwerde. Mit Verfügung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2013, eingelangt am 7. März 2013, wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgefordert, den versäumten Bescheid binnen drei Monaten zu erlassen.

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen hat.

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach Abs. 2 leg.cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Mit BGBl. I 20/2009, gültig ab 26. März 2009, wurde in § 299 Abs. 2 der Satz angefügt, dass dies nur gilt, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Dies ist zB dann nicht der Fall, wenn der Antrag auf Aufhebung eines Bescheides zunächst von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen wurde, einer dagegen gerichteten Berufung aber von der Abgabenbehörde zweiter Instanz stattgegeben wird; der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid muss in solchen Fällen von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen werden, zumal andernfalls die Rechtsmittelmöglichkeiten der Partei eingeschränkt wären (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Anm. 21).

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.

Auf Grund des Abs. 2 lit. b leg.cit. sind Aufhebungen nach § 299 BAO auch dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der sich aus Abs. 1 ergebenden Jahresfrist eingebbracht wird.

Die Rechtzeitigkeit des Aufhebungsantrages ist im vorliegenden Fall unstrittig.

Eine Bescheidaufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit und damit die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299 Tz 13).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Rechtswidrigkeit kann sich aus der unzutreffenden Auslegung oder dem Übersehen einer Rechtsvorschrift, aus der Nichtberücksichtigung entscheidungserheblicher Tatsachen oder Beweismittel ergeben; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei zurückzuführen ist.

§ 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten.

Bei Klärung der Frage, was rechtswidrig ist, spielen die Erkenntnisse der Höchstgerichte und die Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates eine wesentliche Rolle. Deckt sich die Rechtsanwendung im Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, mit der Judikatur, so sind dagegen vorgebrachte rechtliche Bedenken nicht ausreichend, um eine Aufhebung des Bescheids zu erwirken.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten oder eine Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei ausnahmsweise Bedeutung zukommen.

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend. Ob der aufzuhebende Bescheid daher im Zeitpunkt seiner Erlassung rechtswidrig war, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht entscheidend (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299 Tz 10 f.).

Die Entscheidung über eine Berufung gegen die Abweisung eines Aufhebungsantrages erfordert daher ein Eingehen auf die materielle Rechtsfrage (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299 Tz 13).

Dem gegenständlichen Aufhebungsantrag liegt die Rechtsansicht des Bw zu Grunde, dass die beantragten Pflegeheimkosten für die Jahre 2005 bis 2008 trotz des fehlenden Bezuges von Pflegegeld hätten berücksichtigt werden müssen, weil er erwerbsgemindert sei und gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 aus dem Titel der Behinderung die tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht habe.

Für das Jahr 2009 wären diese Kosten ebenfalls nicht erst ab Bezug des Pflegegeldes aliquot, sondern ganzjährig zu berücksichtigen gewesen, weil keine rechtliche Verknüpfung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit dem Bezug von Pflegegeld bestehe.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 muss eine außergewöhnliche Belastung 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.

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

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

Gemäß § 34 Abs. 6, 5. und 6. Teilstrich leg.cit. können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) oder

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 leg.cit. ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 5 leg.cit. können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 4 Abs. 1 des Bundespflegegeldgesetzes gebührt das Pflegegeld bei Zutreffen der übrigen Anspruchsvoraussetzungen, wenn auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung der ständige Betreuungs- und Hilfsbedarf (Pflegebedarf) voraussichtlich mindestens sechs Monate andauern wird oder würde.

Gemäß Abs. 2 dieser Norm besteht Anspruch auf Pflegegeld in Höhe der Stufe 1 für Personen, deren Pflegebedarf nach Abs. 1 durchschnittlich mehr als 60 Stunden (ab 1. Jänner 2011; ab 1. Jänner 2009: 50 Stunden) monatlich beträgt.

Das dem Bw ab Dezember 2009 zuerkannte Pflegegeld der Pflegestufe 4 bedeutet, dass der Pflegebedarf nach Abs. 1 durchschnittlich mehr als 160 Stunden monatlich beträgt.

Nach der Rechtsprechung zählen zu den üblichen, nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altenheim. Derartige Kosten sind ihrer Art und dem Grunde nach nicht außergewöhnlich, weil

sie anderen in vergleichbaren Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen ebenfalls erwachsen (BFH 23.5.2002, III R 24/01, ergangen zu dem § 34 EStG 1988 vergleichbaren § 33 dEStG).

Sind allerdings eine Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit gegeben, die eine Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim erforderlich machen, sind die dadurch verursachten Kosten in der Regel als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim geboten, sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 78). Außergewöhnlich sind daher erst eine Krankheit, Behinderung oder Pflegebedürftigkeit.

Wie der VwGH in seiner seitens des Bw herangezogenen Entscheidung vom 26. Mai 2010, 2007/13/0051, klarstellte, ist der Bezug von pflegebedingten Geldleistungen zwar nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 6 EStG 1988 Tatbestandsvoraussetzung, nicht jedoch nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG 1988 (Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen wegen Behinderung an Stelle der pauschalen Beträge des § 35 Abs. 3 EStG 1988). In diesem Fall ist das Vorliegen einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25 % Voraussetzung.

Der Bezug von Pflegegeld ist somit lediglich ein Indiz für das Vorliegen einer besonderen Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit.

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 Alten- 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 (VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145).

Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten im Sinne des § 35 EStG 1988 kann durch ein ärztliches Gutachten oder durch den Bezug von Pflegegeld nachgewiesen werden, ein amtsärztliches Gutachten ist nicht erforderlich (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 78, "Alters- und Pflegeheim").

Aus dem vorgelegten Einkommensteuerakt geht hervor, dass das Bundessozialamt, Landesstelle Oberösterreich, dem im Jahr 1933 geborenen Bw am 15. September 2010 rückwirkend ab 2002 einen Behinderungsgrad von 50 % und ab 2009 einen solchen von 100 % bescheinigte. Dem Untersuchungsbericht sind an Funktionseinschränkungen Abnützungsscheinungen der Wirbelsäule, eine koronare Herzkrankheit und Vorhofflimmern,

ein Zustand nach Darmkrebs mit einem Zustand nach Hemikolektomie wegen eines Adenocarcinoms, ein Dekubitus im Bereich des Os sacrum auf Grund der dauernden Bettlägerigkeit sowie Stauungen beider Unterschenkel bei deutlicher Varikositas zu entnehmen.

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass der Bw gehbehindert sei, dass er einer Begleitperson bedürfe und ihm die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung unzumutbar sei.

Der namentlich genannte Hausarzt bestätigte, dass beim Bw seit 2001 eine besondere Betreuungs- und Pflegebedürftigkeit bestehe und er die durch eine Darmkrebsoperation eingebüßten Mobilität nicht wieder erlangt habe. Diese habe sich 2005 von einem Gehstock auf eine fahrbare Gehhilfe reduziert. Der Bw leide außerdem an Herzrhythmusstörungen, einer Augenerkrankung (Operation vom grauen Star, eine Hornhauttransplantation sei geplant) und Wirbelfrakturen durch wiederholte Stürze.

Auf Grund dieser Unterlagen ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ausreichend deutlich und nachvollziehbar zum Ausdruck gebracht, dass in den streitgegenständlichen Jahren die Unterbringung des Bw im Pflegeheim erfolgte, weil er wegen seiner Behinderung nicht mehr in der Lage war, seinen Haushalt selbst zu führen, und daher einer besonderen Betreuung bedurfte.

In einem ähnlich gelagerten Fall (UFS vom 26. November 2008, RV/3526-W/08, bzw. UFS 23. Oktober 2012, RV/2911-W/12 im fortgesetzten Verfahren; dort betrug der Grad der Behinderung der Berufungswerberin 60 %, die Aufwendungen für das Senioren- und Pflegeheim waren nicht in Kosten für die allgemeine Unterbringung und Kosten für die besondere Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit aufgeteilt, und die Berufungswerberin brachte vor, auf Grund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen zu sein) hob der VwGH die abweisende Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates auf und führte wörtlich aus (VwGH 25.9.2012, 2009/13/0003):

*"Der vorliegende Beschwerdefall gleicht – wie schon der mit dem hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2010, 2008/13/0126, entschiedene – in Bezug auf die Anerkennung von Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 35 Abs. 5 iVm § 34 Abs. 6 EStG 1988 jenem, der dem hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2010, 2008/13/0145, zu Grunde lag. In diesem Erkenntnis, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass es einem behinderten Steuerpflichtigen iS. des § 35 EStG 1988, der behinderungsbedingt nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen, freisteht, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in der Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen (wobei es auch nicht auf den Bezug von Pflegegeld ankommt, vgl. schon das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0051)."*

*Im vorliegenden Fall hat die behinderte Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren geltend gemacht, sie sei auf Grund ihrer Gehbehinderung und der Verschlechterung ihres Gesundheitszustandes nach einem Schlaganfall nicht mehr in der Lage gewesen, ihren Haushalt zu bewältigen, und in ein Senioren- und Pflegeheim übersiedelt, weil die erforderlichen Versorgungs-, Betreuungs- und Pflegeleistungen nur in einem solchen Heim abgedeckt würden. Die belangte Behörde hat sich zunächst Kommentarmeinungen angeschlossen, wonach auch die Kosten der Unterbringung zu berücksichtigen seien, wenn es wegen Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besonderer Betreuungsbedürftigkeit der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim bedürfe. Unter Berufung auf ältere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die hg. Erkenntnisse vom heutigen Tag, 2008/13/0185 und 2008/13/0186) hat sie in weiterer Folge jedoch die Auffassung vertreten, die Berufung der Beschwerdeführerin sei schon deshalb unberechtigt, weil eine außergewöhnliche Belastung nicht vorliege, solange "nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken" seien, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht würden. Die Beschwerdeführerin habe zwar behauptet, in dem von ihr bezahlten Betrag seien auch Betreuungs- und Hilfeleistungen der im Pflegegeldgesetz genannten Art enthalten, sie habe aber auch darauf hingewiesen, dass "diese Leistungen nicht separat fakturiert" würden. "Damit", so die belangte Behörde, sei "der Charakter der Kosten als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 nicht nachgewiesen", weil ein rechtzeitig behandelter Schlaganfall keine Dauerschäden verursache und ein künstliches Kniegelenk "nicht zwangsläufig Ursache für eine Gehbehinderung" sei. Auf die vom Bundessozialamt bestätigte Behinderung ging die belangte Behörde dabei nicht ein.*

*Mit diesen Rechts- und Beweisfragen vermischenden, Mehrkosten eines behinderungsbedingt erforderlichen Heimaufenthaltes nur mit Einschränkungen berücksichtigenden Ausführungen hat die belangte Behörde nach dem Maßstab des Erkenntnisses vom 30. Juni 2010, 2008/13/0145, auch im vorliegenden Fall die Rechtslage verkannt. Dies gilt ungeachtet der noch folgenden Zusatzargumente, mit denen die belangte Behörde, wie es scheint, zum Ausdruck bringen will, eine Gehbehinderung und die Folgen eines Schlaganfalles seien nicht geeignet, die Aufgabe des eigenen Haushalts und die Übersiedlung in ein Heim als erforderlich erscheinen zu lassen, "wenn ein Zahlungsnachweis betreffend eines Entgelts, das sich im Bereich der stationären Betreuung aus einem fixen Wert je nach Zimmerkategorie (= Grundpreis) und einer individuellen pflegebedarfsabhängigen Komponente (Pflegeaufschlag) zusammensetzt, gefehlt hatte". Die Annahme, es bedürfe einer solchen Aufspaltung der behinderungsbedingt notwendig gewordenen Mehrausgaben, widerspricht dem hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2010, 2008/13/0145."*

Kosten für die behinderungsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim sind demnach auch dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn lediglich Miete und Verpflegung, aber keine gesonderten Pflegekosten in Rechnung gestellt werden (so auch BFH 13.10.2010, VI R 38/09; anders dagegen BFH 18.12.2008, III R 12/07).

Gegenständlich bestand beim Bw, wie oben dargestellt, auf Grund seiner Behinderung bereits vor dem Bezug von Pflegegeld eine besondere, ärztlich bescheinigte sowie auch aus dem Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes erschließbare Betreuungsbedürftigkeit.

Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten wegen der bescheinigten Behinderung (§ 34 Abs. 6 5. Teilstrich iVm § 35 Abs. 5 EStG 1988) lagen daher vor.

Der VwGH widersprach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung und des Unabhängigen Finanzsenates, wonach die Berücksichtigung von Kosten für ein Alten- oder Pflegeheim an den Anspruch auf Pflegegeld geknüpft sei.

Da die Abgabenbehörde erster Instanz dem gegenüber die Nichtanerkennung der Pflegeheimkosten auf den fehlenden Pflegegeldanspruch stützte, erweist sich der Spruch der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 infolge der unzutreffenden Auslegung des § 34 Abs. 6, 5. Teilstrich, als nicht richtig.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, die ihre Entscheidung nach den Grundsätzen von Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen hat. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung sich zu Gunsten oder Ungunsten der Partei auswirken würde.

Bei der Ermessensübung kommt dem in § 114 Abs. 1 BAO normierten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung zu. In der Regel ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, sodass eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO bei nicht nur geringfügigen Auswirkungen zu bewilligen sein wird.

Im vorliegenden Fall ist der steuerliche Nachteil für den Bw nicht nur geringfügig, sodass seinem fristgerecht eingebrochenen Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009, insbesondere unter Bedachtnahme auf den Vorrang des Grundsatzes der Rechtsrichtigkeit vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit, stattzugeben und der angefochtene Abweisungsbescheid aufzuheben war.

Im Hinblick auf § 299 Abs. 2 letzter Satz BAO ist dann, wenn dem Antrag auf Aufhebung erst durch die Berufungsbehörde entsprochen wird, die dort genannte Voraussetzung nicht gegeben, sodass das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz die aufgehobenen Einkommensteuerbescheide ersetzenen Bescheide zu erlassen hat, zumal andernfalls die Rechtsmittelmöglichkeiten des Bw eingeschränkt wären.

Linz, am 23. April 2013