



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENA

---

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/1353-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 1. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Fritz Pfister, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Rätin Mag. Ulrike Schlagenhaufen, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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

Die Bw. ist eine am 19. August 1920 geborene Pensionistin, welche eine Wohnung im Pensionisten-Wohnhaus "A" in Wien im Jahr 2001 übernommen hat.

Mit der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 wurden die Kosten für den Umzug in das in Rede stehende Pensionistenheim (S 189.747) sowie Apotheken- und Zahnarztkosten (S 8.841) als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 geltend gemacht.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten die Anerkennung mit der Begründung versagt, dass die Aufwendungen, von denen ein Selbsthalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt werden hätten können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von S 61.725 nicht übersteigen. Die geltend gemachten Aufwendungen seien weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde in der Berufung vorgebracht, dass es sich bei den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen neben den Apotheken- und Zahnarztkosten in Höhe von S 8.841 um Umzugskosten ins Pensionistenheim in Höhe von S 189.747 handle. Diese Kosten seien zwangsläufig deswegen entstanden, weil die bisherige Wohnung zweigeschossig gewesen und die Bw. gehbehindert sei. Eine Bestätigung des Fachbereiches Behindertenarbeit (Fahrdienstbüro) des Magistrates der Stadt Wien liege dieser Berufung bei.

Mit dem in Rede stehenden Schreiben der Magistratsabteilung 12 - Fahrtendienst vom 25. Januar 2002 wurde der Bw. bestätigt, ab sofort berechtigt zu sein, den Freizeitfahrtdienst in Anspruch zu nehmen, und die der Bw. zugeteilte Berechtigungsnummer mitgeteilt.

Über Vorhalt vom 28. August 2002 wurde dem Finanzamt die nachfolgende Aufgliederung der in Rede stehenden Umzugskosten samt den Rechnungen zu den einzelnen Kostenpositionen, ausgenommen die Position "Pensionistenheim (Depotleistung) - S 135.000" übermittelt.

"Außerordentliche Belastung durch Umzug ins Pensionistenheim und Auflösung des Privathaushaltes		
Pensionistenheim	S	9.000,00
Pensionistenheim (Depotleistung)	S	135.000,00
T-KG	S	26.527,50
Spedition H	S	15.840,00
Anmeldung Telefon im Pensionistenheim	S	2.406,70
Spesen Nachsendeauftrag	S	168,00
Spesen Nachsendeauftrag	S	168,00

Abmeldung Radio	S	7,00
Taxi	S	80,00
Taxi	S	76,00
Taxi	S	75,00
Taxi	S	78,00
Taxi	S	70,00
Taxi	S	76,00
Taxi	S	90,00
Taxi	S	<u>85,00</u>
	S	189.747,20"

Als Nachweis für die Zahlung des Betrages von S 26.527,50 an die Firma T-KG wurde dem Finanzamt folgende Rechnung samt Zahlungsbeleg vorgelegt:

Pos	Menge	Einh.	Artikel	EP	Gesamt ATS
1	1,75	Std.	Abmontage eines kundeneigenen Lusters und Transport in die Werkstatt	695,00	1.216,25
2	1,00	Stk	Kundeneigenen Maria Theresienluster 8flammig, komplett zerlegen, kürzen, Oberfläche reinigen, neu verdrahteln und neue vorschriftsmäßige Elektroinstallation vornehmen		19.500,00
3	2,00	Std.	Liefern des Lusters, Haken setzen und Lustermontage Beiliegend die Bestätigung über die vorschriftsmäßige Montage des Lusters.	695,00	1.390,00
= netto	22.106,25	Mwst.	20%	4.421,25	Total ATS 26.527,50
					= Euro 1.927,83

Mit der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt als Begründung für die Abweisung der Berufung nach Zitierung des § 34 Abs. 1 leg. cit. und den dazu ergangenen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 92/14/0172, 25. September 1985, 84/13/0113, 10. September 1998, 96/15/0152, 15. Juli 1998, 95/13/0270, 30. April 1985, 82/14/0312, ins Treffen, dass der Umzug in das Altersheim zwar

aufgrund der Gehbehinderung "zwangsläufig" erwachsen sein möge, aber zu keiner relevanten Vermögensminderung geführt habe, weil der Wechsel von der bisherigen Wohnung in das Pensionistenheim lediglich zu einem neuen Wohnraum, aber zu keinem verlorenen Aufwand geführt habe. Es fehle somit am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Der Umstand der Gehbehinderung vermöge daran nichts zu ändern.

Mit Schreiben vom 3. April 2003 wurde die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Mit der dem steuerlichen Vertreter am 26. September 2003 zugestellten Vorladung der Bw zur mündlichen Berufungsverhandlung am 1. Dezember 2003 wurde die Bw. gebeten, den Behinderenpass, den Bescheid der zuständigen Verwaltungsbehörde bzw. ein Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts über die Feststellung der Pflegestufe vorzulegen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 1. Dezember 2003 wurde den Parteien das Fax der Kundendirektion G's vom 20. November 2003, mit dem der Absender bestätigte, dass sich die Bw. am 6. November 1985 für das Pensionisten-Wohnhaus "A" angemeldet und eine Wohnung in diesem Wohnhaus per 1. März 2001 übernommen habe, ausgehändigt.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde das Vorliegen einer Vermögensumschichtung mit der Begründung bestritten, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht für die Bw. über das Depotgeld von S 135.000 nicht mehr gegeben sei. Dieses Geld werde für etwaige Renovierungsarbeiten in der Wohnungseinheit sowie im Falle der Pflege für die zusätzlichen Kosten verwendet.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der Wohnungswechsel wegen der Betreuungsbedürftigkeit der Bw. notwendig gewesen sei. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 1987, ZI. 86/14/0059, besage, dass die mit der Unterbringung in einem Pflegeheim oder Altersheim verbundenen Kosten insoweit, als sie durch Krankheit, Pflege oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht seien, nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden könnten. Der steuerliche Vertreter weise darauf hin, dass in diesem Fall die Unterbringung in einem Pensionistenheim nicht nur aus Altersgründen erfolge, sondern weil auch eine Betreuungsbedürftigkeit vorliege.

An Beweismitteln legte der steuerliche Vertreter vor: den Befundbericht des Facharztes B vom 9. Oktober 2003, diesem nach die Diagnose "Coxarthrosis dext. Skoliose gesamte WS, Osteoporose" zur Beurteilung geführt habe, dass das Stiegensteigen für die Bw. nicht mehr selbstständig möglich sei; den Befundbericht C's vom 1. Oktober 2003, diesem nach die Bw. unter einer Sehbeeinträchtigung infolge beginnenden grauen Stars leide; die bereits der

Berufung beigelegte Bestätigung der Stadt Wien über die Berechtigung von Freifahrten; eine Darstellung der Anzahl der Stufen, die mit der Benützung dieser Wohnung notgedrungen verbunden seien (samt Skizze).

In diesem Zusammenhang gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass das Pensionistenheim für die Bw um das Behindertengeld am 11. November dieses Jahres angesucht habe. Die Bw.: "Das hat die Frau Sozialberaterin für mich im Haus gemacht." (Zitat Ende).

Zur früheren Wohnung führte die Bw. aus, dass in der H-Gasse keine Sprechsanlage gewesen sei. Die Bw. sei hilflos gewesen. "Wenn ich telefoniert hätte, hätte der Arzt in der Nacht nicht reinkommen können. Tagsüber hätte ich zwei Stiegen hinuntergehen müssen, um das Haustor zu öffnen." (Zitat Ende).

Gegen die Ausführungen der Bw. und des steuerlichen Vertreters führte die Vertreterin des Finanzamts ins Treffen, die Rechtsansicht des Finanzamts aufrecht zu halten, wies darauf, dass alle Voraussetzungen für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung vorliegen müssen, hin und gab zu Protokoll, dass die Depotleistungen nach den Ausführungen des Parteienvertreters für allfällige Wohnungsrenovierung bzw. für eventuelle Pflegekosten zu verwenden seien. Dies stelle nach Ansicht des Finanzamts eine Vermögensumschichtung dar, da ein Gegenwert erbracht werde.

Dem Gesagten hielt die Bw. entgegen, dass sie aber nicht darüber verfügen könne. Wenn sie sterbe, gehe es in die Verlassenschaft, sofern es nicht verbraucht sei.

Der steuerliche Vertreter gab zu Protokoll, dass hier eindeutig eine Vermögensminderung sowie ein endgültiges Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der Bw. vorliege.

Auf die Frage des Referenten, ob soziale Dienste der Gemeinde Wien in Anspruch genommen worden seien, nannte die Bw. den Fahrtendienst. Auf die Frage des Referenten, ob Essen auf Rädern oder Begleitdienste beansprucht worden seien, antwortete die Bw., dass sie diese Dienste, wie sie in der H-Gasse gewohnt habe, nicht beansprucht habe. Bei Besorgungen hätten gute Nachbarn, D sowie E der Bw. geholfen. Im Krankheitsfall seien sie Einkaufen gewesen und hätten bei Behördenwegen geholfen. Die diplomierte Krankenschwester F habe der Bw. die Wäsche geholt und gekocht. Nach einem Sturz sei die Bw. sechs Wochen fast unbeweglich gewesen.

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

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung der Novelle BGBl. Nr. 818/1993 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzung 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.

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 (Absatz 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens S 100.000 6 %, mehr als S 100.000 bis S 200.000 8 %, mehr als S 200.000 bis S 500.000 10 %, mehr als S 500.000 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 2. April 1954, 1855/52, 4. April 1990, 89/13/0100, 19. März 1998, 95/15/0024).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind die Kosten der Unterbringung in ein Altersheim keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Diese vom Pensionisten zu tragenden Aufwendungen können so lange keine außergewöhn-

liche 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. Auflage, Tz 78 zu § 34, Seite 28ff; das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084).

Für den Fall, dass eine Abgabepflichtige ein Einzelzimmer bewohnt und das Pensionistenheim für folgende Leistungen aufkommt: "Beleuchtung, Beheizung, Reinigung des Zimmers, volle Verpflegung, Reinigung der Bettwäsche, Reinigung der Leibwäsche. Der Heimarzt hat einmal wöchentlich Ordination und kommt in Notfällen. Sämtliche Zimmer sind mit einer Notrufanlage ausgestattet, sodass die diensthabende Krankenschwester sofort Hilfe leisten kann", ist gemäß dem letztgenannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die Versagung der Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 mit der Begründung, die Heimkosten seien nicht zwangsläufig erwachsen, zulässig.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 92/14/0172, vertreten Lehre und Rechtsprechung einhellig die Auffassung, dass unter Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verbunden sind (vgl. z.B. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Band III, Kommentar, Rz 3 zu § 34 EStG und die dort referierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Ihnen stehen - so die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. September 1998, 96/15/0152, und 25. September 1985, Zi. 84/13/0113, - die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung tritt der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 12 zu § 115 BAO, Seite 254, samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. August 1993, 91/13/0150, und 12. August 1997, 93/17/0126).

Vor diesem Hintergrund stand der Anerkennung der in Rede stehenden Umzugskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 entgegen, dass sich die Bw. beim G schon am 6. November 1985 für den Bezug einer Wohnung in einem bestimmten Pensionisten-Wohnhaus angemeldet hatte. Da der Wohnungsumzug seine Ursache in der vor mehr als fünfzehn Jahren erfolgten Anmeldung hatte, waren die in Rede stehenden Umzugskosten Folge eines Verhaltens, zu dem sich die Bw. freiwillig entschlossen hatte, womit die Vorauszahlung an G (S 9.000), die Depotleistung (S 135.000), die Speditionskosten (S 15.840), die

Ausgaben für die Telefonanmeldung im Pensionistenheim (S 2.406,70) und die Radioabmeldung (S 7,00) ebenso wie die Kosten für Taxifahrten (Gesamtbetrag S 630) die Konsequenz aus der (freiwilligen) Aufgabe eines bis dahin bestehenden Wohnverhältnisses aus Altersgründen waren. Wurden die in Rede stehenden Kosten in der Tabelle, die dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 2. Oktober 2002 beigelegt worden war, unter der Überschrift "Außerordentliche Belastung durch Umzug ins Pensionistenheim und Auflösung des Privathaushaltes" aufgegliedert, so war es schon allein die Überschrift, die der analogen Anwendung des vom steuerlichen Vertreter aus dem Werk "Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)- Kommentar, zu § 34 EStG zitierten Satz "Die mit der Unterbringung in einem Pflegeheim oder Altersheim verbundenen Kosten können insoweit nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, als sie durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht sind" entgegenstand. Dass das im Kommentar zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 1987, 86/14/0059, zu § 2 Abs. 1 lit. b FLAG und nicht zu § 34 Abs. 1 EStG 1972 ergangen ist, sei lediglich der Vollständigkeit halber bemerkt.

Da die Kosten der Unterbringung Folge der Anmeldung im Jahr 1985 gewesen war und die Anmeldung aus Altersgründen erfolgt war, wäre es an der Bw. gelegen gewesen, den Nachweis für den Bestand einer Pflegebedürftigkeit oder besonderen Betreuungsbedürftigkeit im Jahr 2001 zu erbringen. Ohne diesen Nachweis vermochten die den Wohnungswechsel begründenden Ausführungen der Bw. in der Berufungsverhandlung "In der H-Gasse war keine Sprechsanlage. Ich war hilflos. Wenn ich telefoniert hätte, hätte der Arzt in der Nacht nicht reinkommen können. Tagsüber hätte ich zwei Stiegen hinuntergehen müssen, um das Haustor zu öffnen." aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, eine Wertung der in Rede stehenden Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht zu begründen.

Dass die Unterbringung im Jahr 2001 aufgrund einer Krankheit, einer Pflegebedürftigkeit oder besonderen Betreuungsbedürftigkeit geboten gewesen wäre, vermochte kein einziges der im Abgaben- und Berufungsverfahren vorgelegten Beweismittel eindeutig nachzuweisen:

Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass die Bw. vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mit dem steuerlichen Vertreter am 26. September 2003 zugestellten Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung ersucht worden war, den Behindertenpass, den Bescheid der zuständigen Verwaltungsbehörde bzw. das Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts über die Feststellung der Pflegestufe zur Verhandlung mitzubringen, war den in der Berufungsverhandlung vorgelegten Beweismitteln entgegenzuhalten, dass erst mit dem Befundbericht C's vom 1. Oktober 2003 eine Sehbeeinträchtigung infolge beginnenden

grauen Stars festgestellt worden war. Da in der beim Finanzamt am 28. Juni 2002 eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 als Grund für den Wohnungswechsel die Lage der Wohnung und die Gehbehinderung der Bw. genannt worden war, war das Vorliegen eines Zusammenhangs zwischen dem erst mit der Vorlage des mit 1. Oktober 2003 datierten Befundbericht C´s in der Berufungsverhandlung vom 1. Dezember 2003 thematisierten beginnenden grauen Star und den in Rede stehenden Umzugskosten samt den im Streitjahr angefallenen Wohnungskosten nicht festzustellen.

Der Befundbericht B´s mit der Diagnose, die Bw. leide an einer degenerativen Erkrankung des rechten Hüftgelenks ("Coxarthrosis dext."), einer Wirbelsäulenverkrümmung ("Skoliose gesamte WS") und einer herabgesetzten Dichte der Knochensubstanz ("Osteoporose"), samt der Beurteilung, das Stiegensteigen sei für die Bw. nicht mehr selbstständig möglich, wies das Datum 9. Oktober 2003 aus. Lässt die Beurteilung den Umkehrschluss zu, dass der Bw. das Stiegensteigen in dem vor dem Jahr 2003 gelegenen Streitjahr 2001 selbstständig möglich war, so war die Aussage des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 1. Dezember 2003, dieser nach "durch das Pensionistenheim für die Bw. am 11. November dieses Jahres um das Behindertengeld angesucht" wurde, sowie die Aussage der Bw., dieser nach "die Frau Sozialberaterin für mich im Haus" um das Behindertengeld angesucht habe, nachvollziehbar.

Die Tatsache, dass der Bw. im Jahr 2002 eine Berechtigungsnummer zur Inanspruchnahme von Freizeitfahrtendienste zugeteilt worden war, war der Beweis dafür, dass die Bw. unter einer orthopädischen Behinderung im Jahr 2002 gelitten hatte, trotz dieser die Möglichkeit für die Bw. bestanden hatte, Freizeitaktivitäten, wenngleich auch unter Inanspruchnahme von Lenkern von Spezialfahrzeugen und Personenkarfwägen von Mietwagenunternehmen, zu entfalten. Hatte der Gesundheitszustand der Bw. es zugelassen, dass sie selbstständig in der Wohnung über das Streitjahr hinaus wohnen hatte können, so war die Vorlage einer dauernden Pflegebedürftigkeit sowie einer in einem besonderen Maß erforderlichen Betreuungsbedürftigkeit im Jahr 2001 auszuschließen.

Bezüglich der Position "Depotgelder" ließen die Ausführungen des steuerlichen Vertreters "Dieses Geld wird für etwaige Renovierungsarbeiten in der Wohnungseinheit sowie im Falle der Pflege für die zusätzlichen Kosten verwendet" in Verbindung mit der Erklärung der Bw. "Wenn ich sterbe, geht es in die Verlassenschaft, sofern es nicht verbraucht ist." in der Berufungsverhandlung den Zweck, für den das Depotgeld letztendlich tatsächlich ausgegeben wird, offen.

Solange der in Rede stehende Geldbetrag auf Depot liegt (und ein Abfluss der Depotleistung an die Verlassenschaft der Bw. denkbar ist), eine Aufwendungen verursachende Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit der Bw. nicht nachgewiesen ist und Depotgelder auch für die Bedeckung von Wohnkosten verwendet werden können, wird die Hingabe des Geldbetrages für sich allein nicht ausreichend sein, um das Depotgeld als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 werten zu können.

Der Stempelabdruck auf der vorgelegten Bestätigung über den einem Filialangestellten der CA AG erteilten Auftrag, den bar bezahlten Betrag von S 9.000,00 zwecks Verbuchung auf einem Konto G´s bei der Bank Austria (mit dem Vermerk „..Vorauszahlung“) zu überweisen, war der Beweis dafür, dass der Überweisungsauftrag am 16. Februar 2001 erteilt worden war. Da die Bw. die für Sie im Pensionisten-Wohnhaus „A“ bestimmte Wohnung am 1. März 2001 übernommen hatte, war aus der zeitlichen Nähe der beiden letztgenannten Vorgänge zu folgern, dass der Wohnungswechsel und nicht eine Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit die Ursache für die Erteilung des in Rede stehenden Überweisungsauftrages gewesen war.

Bezüglich des der Berufung beigelegten und in der Berufungsverhandlung vorgelegten Schreibens der Wiener Magistratsabteilung 12 des Magistrats der Stadt Wien, Referat Fahrtendienst, vom 25. Januar 2002 war zu bemerken, dass die Feststellung des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 in den Aufgabenbereich der nachfolgend genannten Stellen fällt, zu denen die in Rede stehende Magistratsabteilung nicht zählt:

- das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen bei Kriegsbeschädigten, Personen, die Präsenz- oder Ausbildungsdienst leisten oder geleistet haben, Opfern von Verbrechern und Invaliden nach dem Behinderteneinstellungsgesetz,
- der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947),
- die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern
- das Gesundheitsamt (im Bereich der Stadt Wien der Amtsarzt des jeweiligen Bezirkspolizeikommissariates) oder das örtlich zuständige Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen durch Ausstellung eines Behindertenpasses (§ 40 Abs. 2 des Bundesbehindertengesetzes) in allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Obwohl das in Rede stehende Schreiben vom 25. Januar 2002 die Bw. mit der ihr zugeteilten Nummer zur Inanspruchnahme von Freizeitfahrtendienste berechtigt und eine Behinderung der Bw. in dem auf das Streitjahr folgenden Jahr 2002 bestätigt, vermochte es für sich allein genauso wie der Befundbericht B´s und der Befundbericht C´s weder das Ausmaß der Behinderung im Streitjahr nachzuweisen noch einen im Streitjahr gültigen Behindertenpass zu ersetzen. Ist das Ausmaß der Behinderung der Bw. im Jahr 2001 ungewiss, so waren der in der Berufungsverhandlung vorgelegten "Darstellung der früheren Wohnung und der Anzahl der Stufen, die mit der Benützung dieser Wohnung notgedrungen verbunden waren," lediglich Angaben bezüglich der in der Wohnung und im Umfeld der Wohnung befindlichen Stufen zu entnehmen.

Da die gehbehinderte Bw. bis zu ihrem Umzug in das Pensionisten-Wohnhaus in einer Wohnung im 2. Stock gewohnt hatte, von D, E und F betreut worden war (Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung: "Gute Nachbarn, D und E, haben mir bei Besorgungen geholfen. Wenn ich krank war, waren sie Einkaufen, bei Behördenwegen. Die diplomierte Krankenschwester F ... hat mir die Wäsche geholt und gekocht. Nach einem Sturz war ich sechs Wochen fast unbeweglich.") und die Bw. mit der dem steuerlichen Vertreter am 26. September 2003 zugestellten Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung ersucht worden war, dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenates den Behindertenpass, den Bescheid der zuständigen Verwaltungsbehörde bzw. ein Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts über die Feststellung der Pflegestufe vorzulegen, war aus dem Verhalten der Bw. in Verbindung mit der Tatsache, dass das Ansuchen um Gewährung des Behindertengeldes erst am 11. November 2003 gestellt worden war (, obwohl die Bw. die Wohnung im Pensionisten-Wohnhaus "A" per 1. März 2001 übernommen hatte und laut eigenen Angaben in der Berufungsverhandlung nach einem Sturz sechs Wochen fast unbeweglich gewesen sei,) das von der Bw. mit Unterstützung von D, E und F verfolgte Ziel, eine Wohnung in dem von der Bw. ausgewählten Pensionisten-Wohnhaus zu beziehen, zu erkennen. Ein Ziel, das die Bw. im Jahr 2001 durch konsequentes Handeln ohne Beanspruchung von Dienstleistungen, die die Gemeinde Wien, in deren Bereich die Bw. auch vor ihrem Umzug ins Wohnheim gewohnt hat, behinderten und alten Menschen Dienstleistungen vermittelt und die ihnen ein Leben zuhause ermöglichen, erreichte.

Aus der Absicht der Bw., ihren eigenen Luster in der in Rede stehenden Wohnung im Pensionisten-Wohnhaus "A" montieren zu lassen, resultierten die durch den Wohnungswechsel bedingten Kosten für die Demontage, komplette Zerlegung, Kürzung und neue "Verdrahtung" des Lusters samt dessen Lieferung (in das Pensionistenheim) und Montage. Steht den

---

der Bw. für die Inanspruchnahme von Leistungen der Firma T-KG in Rechnung gestellten Aufwendungen ein Gegenwert gegenüber, so sind die Aufwendungen, die den Gegenwert geschaffen haben, in analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1993, 93/15/0171, keine "Belastungen" im Sinne des § 34 EStG 1988.

Die Montage des in Rede stehenden Lusters beweist, dass G der Bw. ein individuelles Wohnen in dem Appartement ermöglicht und die Bw. die Möglichkeit wahrnimmt, der Wohnung eine persönliche Note zu verleihen. Obwohl die Bw. in einem Pensionisten-Wohnheim lebt, das Pflegepersonal beschäftigt, damit dieses für den Notfall bereit steht, und einen Steuerberater zur Wahrung ihrer abgabenrechtlichen Interessen mit der Erhebung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 beauftragt hatte, hatte es die Sozialberaterin im Pensionisten-Wohnheim erst am 11. November 2003 für notwendig erachtet, das Ansuchen um Gewährung des Behindertengeldes zu stellen. Soll das in Rede stehende Ansuchen erst nach dem Zeitpunkt der Zustellung der Ladung an den steuerlichen Vertreter (26. September 2003) gestellt worden sein, so war auch aus der Tatsache, dass die Bw. in einem Pensionisten-Wohnheim wohnt, ohne dass die Stellung des in Rede stehenden Ansuchens zu einem früheren Zeitpunkt als dem 11. November 2003 veranlasst worden wäre, zu folgern, dass die Unterbringung der Bw. lediglich aus Altersgründen erfolgt ist. Da die Aufwendungen der Bw. nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen waren, war eine der Voraussetzungen für die Anerkennung der in Zusammenhang mit dem Umzug stehenden Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht gegeben. Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon das Fehlen einer einzigen der im § 34 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließt, war der Umstand, ob neben dem Kriterium der Zwangsläufigkeit auch alle anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht, nicht mehr zu prüfen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 2002, 2002/13/0077, 18. Februar 1999, 98/15/0036).

Da die Apotheken- und Zahnarzkosten in Höhe von S 8.841 den Selbstbehalt in Höhe von S 61.725 nicht übersteigen, konnten sie nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

