



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 Wien, A-Str.1, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 13. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 10. März 2008, mit dem das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO für die Einkommensteuer 2001 bis 2004 abgewiesen hatte, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine verwitwete Pensionistin, wohnhaft in einem Appartement für zwei Personen in einem amtsbekannten Wiener Wohnhaus für Pensionisten. Die Bw. wird in abgabenrechtlichen Angelegenheit von der Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin Dr. Rebekka Stern vertreten.

Strittig ist, ob die Kosten für die Beherbergung und Verpflegung in der Seniorenwohnanlage für die Jahre 2001 bis 2004 eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 darstellen.

Die Bw. bejahte diese Rechtsmeinung, indem sie das Wohnheim als Pflegeheim bezeichnete und mit den beim Finanzamt am 9. Juni 2006 eingelangten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2004 die Anerkennung der Heimkosten in Höhe von (€ 28.752,24 abzüglich einer Haushaltsersparnis von - € 2.354,40 =) € 26.397,84 für das Jahr 2001, (€ 29.472,04 abzüglich einer Haushaltsersparnis von - € 2.354,40 =) € 27.117,64 für das Jahr 2002, (€ 27.900 abzüglich einer Haushaltsersparnis von - € 2.354,40 =) € 25.545,60 für das Jahr

2003 und (€ 27.855,78 abzüglich einer Haushaltsersparnis von -€ 2.354,40 =) € 25.501,38 für das Jahr 2004 als außergewöhnliche Belastung bei eigener Behinderung wegen Pflegebedürftigkeit beantragte; als Behinderung wurde eine Herzoperation im März 2000, die Implantierung einer Herzklappe und ein Schlaganfall genannt.

Mit Vorhalt vom 13. Juni 2006 betreffend Ergänzung der Veranlagung für die Jahre 2001 bis 2005 ersuchte das Finanzamt die steuerliche Vertreterin um Vorlage der Bestätigung des „Pflegeheimes“ über die Höhe der Heimkosten und um Beantwortung der Frage, ob die Betreuung in einer Bettenstation bzw. ein gleichartiger besonderer Pflegeaufwand für jedes Antragsjahr erfolgt sei. Zur Veranlagung für die Jahre 2001 bis 2004 wies die Sachbearbeiterin des Finanzamts darauf hin, dass die Berücksichtigung als tatsächliche Kosten wegen Behinderung eine Erwerbsminderung von mindestens 25% im Antragsjahr voraussetze. Da weder Pflegegeld bezogen worden sei, noch eine bescheidmäßig festgesetzte Behinderung für die betreffenden Jahre aktenkundig sei, werde um Übermittlung der entsprechenden Nachweise ersucht.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Jänner 2007 wurden dem Finanzamt die Bestätigungen des Heimes über die Kosten für die Kalenderjahre 2001 bis 2005 sowie eine Bestätigung des Bundessozialamts über den Behindertengrad von 40% seit dem Kalenderjahr 2000 übermittelt.

Mit Bescheiden vom 2. März 2007 nahm das Finanzamt die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2001 bis 2004, zu der das Finanzamt die Bescheide vom 16. Mai 2002, 4. April 2003, 11. März 2004 und 29. März 2005 erlassen hatte, wieder auf und anerkannte mit den neuen Sachentscheidungen das Vorliegen einer Behinderung durch Gewährung eines Freibetrages wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 von S 1.332 für das Jahr 2001 sowie von € 99 für jedes einzelne der nachfolgenden drei Streitjahre.

Mit Schreiben vom 29. Februar 2008 beantragte die steuerliche Vertreterin die Aufhebung der mit 2. März 2007 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 299 BAO mit der Begründung, dass der Inhalt dieser Bescheide rechtswidrig sei, weil der Spruch der Bescheide gegen das Einkommensteuergesetz verstoße.

Gemäß § 35 EStG stehe einem Steuerpflichtigen, dem Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche Behinderung erwachsen, die in § 34 Abs. 6 EStG und § 35 EStG vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen zu. Die Bw. habe während einer Herzklappenoperation im Kalenderjahr 2000 einen Schlaganfall erlitten und sei seitdem auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen.

Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 839g) werde bei einem Bezug von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) ausgegangen. Da der Bw.

ein Grad der Behinderung von 40 % bescheinigt worden sei und dieser Grad der Erwerbsminderung der Pflegestufe 2 entspreche, liege eine besondere Pflegebedürftigkeit vor. Das Einkommensteuergesetz (vgl. § 34 EStG) und die erläuternden Richtlinien würden Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung bei Vorliegen von zwei alternativen Voraussetzungen anerkennen: entweder es liege eine Pflegestufe vor oder aber es bestehe eine Behinderung. Im Steuerrecht bestehe eine Behinderung ab einem Grad der Erwerbsminderung von 25 %. Da eine Behinderung im steuerrechtlichen Sinne vorliege, seien Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Im vorliegenden Einkommensteuerbescheid seien die Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim von der Finanzbehörde nicht berücksichtigt worden, obwohl die Bw. die steuerrechtlichen Voraussetzungen vollinhaltlich erfülle.

Mit Bescheid vom 10. März 2008 wies das Finanzamt den „Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO für Einkommensteuer 2001 bis 2004“ mit folgender Begründung ab:

Kosten für Beherbergung und Verpflegung seien nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn auch eine besondere Pflege und Betreuung erfolge. Dies sei bei Bezug von Pflegegeld als gegeben anzunehmen. Pflegegeld sei jedoch im Antragsjahr nicht gewährt worden. Nur auf Grund einer Feststellung von 40 % Erwerbsminderung könne jedoch nicht geschlossen werden, ob eine besondere Pflege/Betreuung erforderlich gewesen sei und auch tatsächlich erfolgt sei. Der Nachweis, dass besondere Pflegemaßnahmen erfolgt seien, sei auch in dem Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht beigebracht worden.

Mit der Berufung gegen den Bescheid vom 10. März 2008 hielt die steuerliche Vertreterin der Rechtsmeinung des Finanzamts entgegen: Die Bw. sei durch die Implantierung einer Herzklappe im Jahr 2000 zum Betreuungs- bzw. Pflegefall geworden. Die Bw. sei aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen. Diese Behinderung sei auch vom Bundessozialamt bestätigt worden. Der Grad der Behinderung sei 40 %. Die diesbezügliche Behindertenbescheinigung sei den Abgabenerklärungen für die Jahre 2001 bis 2004 beigelegt worden. In den Jahreserklärungen seien außergewöhnliche Belastungen aufgrund der bestehenden Behinderung geltend gemacht worden.

Gemäß § 35 EStG 1988 würden Mehraufwendungen eines Steuerpflichtigen infolge einer körperlichen Behinderung eine außergewöhnliche Belastung darstellen und seien in Höhe der tatsächlichen Kosten (§ 34 Abs.6 vierter Teilstrich EStG 1988) zu berücksichtigen.

Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 stehe die Bw. die steuerliche Begünstigung der Unterbringungskosten in einem Pflegeheim zu.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der steuerlichen Vertreterin vor:

Auch wenn eine Krankheit vorliege, sei nicht jeder Aufwand eine außergewöhnliche Belastung. Kosten für Wohnen und Verpflegung seien typische gewöhnliche Belastungen (und würden auch keinen Heilbehandlungsaufwand darstellen). Daher würden Heimkosten nur im Zusammenhang mit einer zwangsläufigen besonderen Pflege bzw. Betreuung eine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG darstellen. Von einer besonderen Betreuung sei bei Gewährung von Pflegegeld auszugehen.

Im konkreten Fall sei kein Pflegegeld gewährt worden, wodurch nicht pauschal von einer Pflegebedürftigkeit auszugehen gewesen sei.

Die Kosten der Unterbringung (Beherbergung & Verpflegung) in der Senioren-Wohnanlage der Wiener Kaufmannschaft würden keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstellen, da die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt sei.

In den, den Erklärungen beigelegten Bestätigungen der Senioren-Wohnanlage der Wiener Kaufmannschaft würden lediglich die Kosten für Beherbergung und Verpflegung, nicht aber besondere, einem erhöhten Pflege- bzw. Betreuungsbedarf entstammende Aufwendungen angeführt.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 BAO vom 6. März 2009 hielt die steuerliche Vertreterin den Ausführungen des Finanzamts entgegen:

Gemäß § 35 EStG würden dem Steuerpflichtigen, der aufgrund seiner körperlichen Behinderung Aufwendungen habe, die steuerlichen Begünstigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 zustehen. Ergeben sich aufgrund einer körperlichen Behinderung Mehraufwendungen wie Heimaufenthaltskosten, so seien diese gemäß § 35 Abs. 5 EStG steuerlich abzugsfähig.

Die Bw. habe schon seit längerer Zeit an Herzproblemen gelitten, die ihr die Bewältigung des Alltages so erschwerten, dass sie in ein Senioren- und Pflegeheim gegangen sei. Die Herzprobleme seien schließlich so massiv gewesen, dass im Kalenderjahr 2000 die Implantation eines Herzschrittmachers erfolgt sei.

Die Unterbringung im Senioren- und Pflegeheim sei daher nicht wie von der Finanzbehörde angenommen aus Altersgründen erfolgt (vgl. abweisende Begründung im oben zitierten Bescheid).

Nach dem Bundespflegegeldgesetz seien unter Betreuungs- bzw. Hilfsleistungen notwendige Verrichtungen anderer Personen zu verstehen, die einerseits den persönlichen (z.B. Zubereitung der Mahlzeiten), andererseits den sachlichen Lebensbereich (z.B. Heranschaffung von Lebensmitteln, Reinigung der Wohnung) betreffen würden und zur Sicherung der Existenz erforderlich seien.

Die Bw. beziehe im untergebrachten Senioren- und Pflegeheim eine Reihe dieser im Bundespflegegeldgesetz angeführten Leistungen, die vom Senioren- und Pflegeheim unter

dem Titel „Beherbergung und Verpflegung“ fakturiert würden. Die Kosten für Wohnen und Verpflegung im Senioren- und Pflegeheim seien daher für die behinderte Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen.

Da die Bw. alle rechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen erfülle, ersuche die steuerliche Vertreterin in der abschließenden Berufungsentscheidung betreffend den Bescheid über die Abweisung des Antrags vom 29. Februar 2008 auf Aufhebung gemäß § 299 BAO vom 10. März 2008, den Antrag vom 29. Februar 2008 auf Aufhebung stattzugeben und die Einkommensteuerbescheide vom 2. März 2007 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzuändern.

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

§ 115 BAO lautet:

<i>"(1)</i>	<i>Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.</i>
<i>(2)</i>	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
<i>(3)</i>	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
<i>(4)</i>	<i>..."</i>

§ 119 BAO lautet:

<i>"(1)</i>	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
<i>(2)</i>	<i>Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben."</i>

§ 166 BAO lautet:

*"Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist."*

§ 167 BAO lautet:

<i>"(1)</i>	<i>Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.</i>
<i>(2)</i>	<i>Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht."</i>

§ 34 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

"(1)	<i>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:</i>	
	1.	<i>Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).</i>
	2.	<i>Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).</i>
	3.	<i>Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).</i>
	<i>Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.</i>	
(2)	<i>Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.</i>	
(3)	<i>Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.</i>	
(4)	...	
...	...	
(6)	<i>Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:</i>	
	-	...
	-	<i>Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).</i>
	-	<i>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</i>
	<i>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."</i>	

§ 35 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

"(1)	<i>Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen</i>	
	-	<i>Durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,</i>
	-	<i>bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder</i>
	-	...
	<i>und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner ... eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.</i>	
(2)	<i>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,</i>	
	1.	<i>in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,</i>
	2.	<i>in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957.</i>
	<i>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:</i>	
	-	<i>Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).</i>
	-	<i>Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.</i>
	-	<i>In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen</i>

	<i>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.</i>
(3)	...
...	...
(5)	<i>Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).</i>
(6)	...
...	... "

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 zu tragenden Aufwendungen solange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.

Nach Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum Einkommensteuergesetz 1988, Tz 13 zu § 35 verweist Abs. 5 darauf, dass anstelle der Pauschbeträge gem. Abs. 3 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können. In solchen Fällen ist allerdings ein entsprechender Nachweis zu erbringen. Die bloße Glaubhaftmachung wird nur in Ausnahmefällen zuzulassen sein, zumal die im Gesetz vorgesehenen Pauschbeträge ohnedies von langjährigen Erfahrungswerten ausgehen. Es ist nicht zulässig, dass neben den Pauschbeträgen noch tatsächlich nachgewiesene Aufwendungen berücksichtigt werden. Werden die tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht, sind diese in voller Höhe nachzuweisen.

Für die Abweisung der Berufung war entscheidend, dass allein der Anfall von Kosten für Beherbergung und Verpflegung nicht ausreichend war, der Abgabenbehörde Gewissheit darüber, dass diese Kosten ihre Ursache in Krankheiten hatten, zu verschaffen.

Was die von der steuerlichen Vertreterin thematisierte Herzoperation im März 2000 betrifft, ist die Herzchirurgie, weitergeleitet von dem Wort Herzoperation, ein selbständiges Fachgebiet, das sich aus der allgemeinen Chirurgie mit dem Spezialgebiet Thorax- und Kardiovaskularchirurgie entwickelt hat und das sich mit der chirurgischen Behandlung von angeborenen und erworbenen Krankheiten und Verletzungen des Herzens und der herznahen Gefäße befasst und damit ein der Kardiologie und Gefäßchirurgie nahestehendes Fach ist. Wurde der Bw. eine Herzklappe implantiert, so sind das Hauptproblem dieser wie jeder anderen Transplantation Immunreaktionen des Empfängerorganismus gegen das Transplantat. Durch Immunreaktionen der Bw. bedingte Entgelte waren in den Kosten der Bw. für Beherbergung und Verpflegung nicht enthalten.

Herzklappenfehler oder Klappenvitium ist in der Medizin der Oberbegriff für angeborene oder erworbene Funktionsstörungen einer oder mehrerer Herzklappen.

Ein Klappenfehler kann jede der vier Herzklappen betreffen, wobei die Klappen im linken Herz (Aorten- und Mitralklappe) häufiger betroffen sind als die des rechten Herzens (Pulmonal- und Trikuspidalklappe). Die Funktionsstörung kann in einer Verengung (Stenose), einer Schlussunfähigkeit (Insuffizienz) oder einer Kombination aus beidem (kombiniertes Vitium) bestehen. Niedriggradige Herzklappenfehler verursachen keine Symptome und bedürfen auch keiner speziellen Therapie. Hochgradige Vitien hingegen sind meist symptomatisch und müssen nach einer sorgfältigen kardiologischen Untersuchung häufig behandelt werden. Da eine Beeinflussung durch Medikamente kaum möglich ist, wird dann meist zur operativen Therapie geraten, entweder als Klappenrekonstruktion oder als Klappenersatz. Wurde der Bw. eine Herzklappe implantiert, so war vom Anfall von lediglich Kosten für Beherbergung und Verpflegung in jedem einzelnen der in Rede stehenden Streitjahre auf einen Verlauf der Operation ohne Folgekosten zu schließen, womit der Bestand eines Kausalzusammenhangs zwischen Operation mit den Kosten für Beherbergung und Verpflegung zu verneinen war.

Was den von der steuerlichen Vertreterin thematisierten Schlaganfall betrifft, wird als Schlaganfall eine plötzlich auftretende Erkrankung des Gehirns bezeichnet, die zu einem anhaltenden Ausfall von Funktionen des Zentralen Nervensystems führt und durch kritische Störungen der Blutversorgung des Gehirns verursacht wird.

Patienten mit einem Schlaganfall (oder dem Verdacht auf selbigen) sollten ohne zeitliche Verzögerung ärztlicher Behandlung zugeführt werden, denn in einer Vielzahl von Fällen gilt es, mittels intravenöser oder intraarterieller Gabe von speziellen Medikamenten (Thrombolyse) ein eventuell vorhandenes Blutgerinnsel aufzulösen und das Gehirn vor einem dauerhaften Schaden zu bewahren. Wurden Kosten für als Folge eines Schlaganfalls verschriebene Medikamente in den Streitjahren nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 geltend gemacht, so fehlte ein stichhaltiges Beweismittel für die Annahme, die Kosten für die Beherbergung und Verpflegung in den Streitjahren hätten ihre Ursache in dem Schlaganfall gehabt.

Was den im Vorlageantrag angesprochenen Herzschrittmacher betrifft, ist ein Pacemaker (englisch „der Schrittmacher“) ein medizinisches elektrisches Gerät, das den Herzmuskel bei zu langsamem Herzschlag regelmäßig stimuliert und zur Kontraktion anregt. Streng genommen sind auch die natürlichen Taktgeber des Herzens, der Sinusknoten und ggf. der Atrioventrikularknoten „natürliche Herzschrittmacher“, der Ausdruck wird aber ganz überwiegend für die künstlichen benutzt. Herzschrittmacherfunktionen sind auch in implantierbare Defibrillatoren integriert, weil nach Abgabe einer Elektroschocktherapie die Herzeigenaktionen häufig zu langsam oder erst nach einer gewissen Pause wieder einsetzen.



Gegen den Herzschrittmacher als Ursache für die Heimaufenthaltskosten sprach, dass in seltenen Ausnahmefällen von einigen Geräten ausgehende elektromagnetische Felder vorübergehende Störungen des Herzschrittmachers verursachen können. Anzeichen für eine mögliche Störung können Schwindel, Herzklopfen oder ein unregelmäßiger Puls sein. Sobald der Träger das entsprechende Gerät ausgeschaltet oder sich von der Störquelle entfernt hat, arbeitet ein Herzschrittmacher wieder normal. Es wird empfohlen, beim Einkaufen vorhandene Diebstahlsicherungsanlagen (beispielsweise hinter den Kassen und am Ein- und Ausgang) zügig zu durchqueren und in dem Bereich nicht stehen zu bleiben. Auch sollten elektrische Geräte etwa 15 bis 20 cm von einem Herzschrittmacher entfernt gehalten werden, beispielsweise Haartrockner, Rasierapparate, Lötkolben, Mobilfunkgeräte, Funksprechgeräte, Bohrmaschinen, Tischsägen, Lautsprecheranlagen, Heizkissen, Fernsteuerungen, Magnete. Es treten jedoch außer bei größeren Magneten (beispielsweise in Magnetmatten gegen Rückenschmerzen) nur selten Störungen auf. Generell meiden sollten Herzschrittmacherträger Magnetresonanztomographie, da diese starke wechselnde Magnetfelder erzeugt. Röntgenröhren (auch im Computertomografen) sind dagegen unbedenklich. Beim Gebrauch von Mobiltelefonen wird ein Mindestabstand von 20 cm zum implantierten Schrittmacher empfohlen. Schnurlos-Telefone gelten als unbedenklich.

Wie die obigen Ausführungen zu den als Ursache für die Heimkosten angeführten Krankheiten/Behandlungen zeigen, könnte das Gehirn der Bw. mittels intravenöser oder intraarterieller Gabe von speziellen Medikamenten vor einem dauerhaften Schaden bewahrt worden sein, wenn die Bw. nur Kosten für Beherbergung und Verpflegung in den Streitjahren zu zahlen hatte. Das Implantat einer Herzklappe sowie die Implantation eines Herzschrittmachers führen zu einer besseren Funktion des Herzorgans und vermochten daher nicht für eine Pflegebedürftigkeit der Bw. zu sprechen.

Was die Bezeichnung „Pflegeheim“ betrifft, ist ein Pflegeheim eine Einrichtung, in der pflegebedürftige Menschen (meist alte, schwerst chronisch Kranke, geistig und/oder körperlich schwerstbehinderte Menschen) dauerhaft wohnen und rund um die Uhr gepflegt und versorgt werden. Pflegeheime sind von Wohnheimen zu unterscheiden, auch wenn in beiden Einrichtungen gleichermaßen Behinderte oder Kranke untergebracht sein können. In Wohnheimen untergebrachte Menschen können zwar auch pflegebedürftig sein, im Vordergrund steht dort aber die Integration des zu Betreuenden in das soziale Umfeld, nicht die Pflege. Im Pflegeheim ist der Abhängigkeitsgrad an die Versorgung durch Dritte meist sehr hoch (vgl. die Pflegestufen).

Zwar ist die Wohnanlage ein Wohnheim mit angeschlossenen Pflegestationen, das keine Aufnahmekriterien aufgrund einer PflegegeldEinstufung hat, jedoch können Personen mit überdurchschnittlichem Pflegebedürfnis sowie Personen, deren Erkrankung eine dauernde

ärztliche Anwesenheit oder besondere medizinische Voraussetzung (z.B.: Beatmung) erfordert, im Heim nicht untergebracht werden. Auf den Betreuungsstationen werden vorwiegend Bewohner ab einer Mindesteinstufung der Pflegestufe 3 im Sinne des Pflegegeldgesetzes betreut und gepflegt.

Aufgrund der obigen Ausführungen sprach gegen den Pflegeheimcharakter der in Rede stehenden Wohnanlage die Einrichtung des Heimes, insbesondere der Wohn- und Pflegeeinheiten, weil die Appartements mit Parkettboden, eigenem Bad, einem Einbaukasten, Kochnische, sowie Telefonanschluss und SAT-TV ausgestattet ist. Die Betreuungsstation besteht aus Einzelzimmer sowie 2- oder 3- Bettzimmer; zum Zimmer gehören ein eigenes Bad, möblierter Vorraum, sowie Telefonanschluss und SAT-TV; ein Nachtkästchen und ein Schrank werden zur Unterbringung der persönlichen Gegenstände zu Verfügung gestellt. Als Gemeinschaftsräume im Haus stehen der Speisesaal, das Caféhaus, der Gymnastikraum sowie die Kapelle, Sauna, Solarium und der Internetraum zur Verfügung. Beahlt eine Person den Preis für ein Appartement, so inkludiert der Preis folgendes Leistungsangebot:

Tägliche Reinigung des Appartements; Wechsel von Handtüchern, Badetuch und Bettwäsche; Regelmäßige Reinigung der Fenster, Grundreinigung, Satelliten-/ TV-Anschluss; sämtliche Nebenkosten für Strom, Heizung, Wasser, Abwasser, Müllentsorgung; sonstige Betriebskosten; Telefongrundgebühr, Telefongespräche innerhalb des Hauses; Videoüberwachung der Hauseingänge, Garageneinfahrt; Moderne Aufzüge mit Sprachansage; Einbruchsichere Türschlösser (Kartensystem).

Auf der Homepage des Heimes werden die Leistungen der rund um die Uhr besetzten Rezeption mit den Worten „Postservice, Postaufgabe und Zustellung von Poststücken (nicht eingeschrieben); Vermittlung von Flug-/ Bahnfahrkarten, Theatertickets, oder Ähnliches; Erledigung von Telefonaten; Vermittlung zusätzlicher Dienstleistungen.“ beschrieben.

Zu den Angeboten des Heims zählen Kultur- Bildungs- und Unterhaltungsprogramme; Bibliothek, Internetraum, Aufenthaltsräume; Kapelle mit täglichen Gottesdiensten; ein Garten und dazu die großzügige Parkanlage.

Die Serviceleistungen für die Pensionisten bestehen aus einer Halbpension (Täglich serviertes Frühstück ins Appartement, serviertes Mittagessen im Speisesaal) bzw. einer Vollpension (Täglich serviertes Frühstück ins Appartement, serviertes Mittagessen im Speisesaal, Montag, Dienstag, Donnerstag und Freitag serviertes Abendessen im Speisesaal; Mittwoch, Samstag, Sonntag und an Feiertagen serviertes kaltes Abendessen ins Appartement). Neben den Angeboten eines täglichen Aktivitätenprogramms (Gedächtnistraining, Werkgruppen, Turnen usw.) und einer sozialen und seelsorgerischen Betreuung steht es den Vertragspartnern des Heims frei, die Leistungen von a) einer Ergotherapeutin, b) einer Lebens- und Sozialberaterin, c) einem Seniorenanimateur, d) dem Apothekenservice, e) der 24-Stunden Notrufbereitschaft

durch qualifiziertes Pflegepersonal in Anspruch zu nehmen. Zu den kleineren Hilfsdiensten durch die Haustechnik zählen diverse Montagen bei Einzug ( z.B.: Bilder, Lampen), die technische Beratung (z.B.: Fernseher, Computer) sowie Instandhaltungsarbeiten im Appartement, die auf normale Abnutzung zurückzuführen sind.

Die Pflege- und Betreuungsleistungen des in Rede stehenden Heims umfassen die Unterstützung und Pflege bei den Aktivitäten des täglichen Lebens, dies erfolgt unter Berücksichtigung des Grundsatzes der größtmöglichen Selbständigkeit des Bewohners:

-	Unterstützung und Pflege bei den Aktivitäten des täglichen Lebens
-	Anwesenheit qualifizierter Pflegepersonen (DGKP oder Pflegehelfer) 24h pro Tag
-	Vermittlung ärztlich angeordneter Therapien (z.B.: Physiotherapie, Ergotherapie, Logotherapie)
-	Tägliche Visite des Stationsarztes (Montag-Freitag), darüber hinaus ist die medizinische Versorgung durch Ärztekundendienst bzw. Notarzt gesichert
-	Pflegedokumentation
-	Organisation seelsorgerischer Betreuung
-	Aktivierungsangebote nach individueller Planung (z.B.: Gedächtnistraining, Werken, Gymnastik) körperliche und geistige Aktivierung/Reaktivierung
-	Information und Unterstützung zur Erlangung von Sozialhilfe und Pflegegeld
-	Aufbewahrung der Post bis zur Abholung durch Ihre Vertrauensperson
-	Apothekenservice
-	Regelmäßige Hausbesuche durch Konsiliarärzte
-	Die Notrufanlage gewährleistet schnelle Hilfe bei Tag und Nacht.
-	Sachleistungen, die von der gesetzlichen Krankenversicherung erbracht werden, sind nicht vom Heimträger zu erbringen.
Im Entgelt nicht enthalten ist die Bereitstellung von Gehhilfen oder Rollstühlen bzw. auch von Pflegehilfsmitteln, wie z.B.: Verbandsmaterial, Inkontinenzprodukte, Medikamente.	

Aufgrund der obigen Ausführungen schloss der Nachweis der Kosten lediglich für die Beherbergung und Verpflegung im Appartement in Höhe von € 28.752,24 für das Jahr 2001, € 29.472,04 für das Jahr 2002, € 27.900 für das Jahr 2003 und € 27.855,78 für das Jahr 2004 den Anfall von Kosten für die Bereitstellung von Gehhilfen oder Rollstühlen bzw. auch von Pflegehilfsmitteln, wie z.B.: Verbandsmaterial, Inkontinenzprodukte, Medikamente in den Streitjahren aus. Vom medizinischen Leistungsangebot, bestehend aus der Unterstützung bei den Aktivitäten und existentiellen Erfahrungen des täglichen Lebens; dem medizinischen Prozess und ärztlichen Dokumentation; der Rezept- und Medikamentengebarung; der Notrufanlage [die medizinische Hilfe bei Tag und Nacht gewährt]; der Anordnung von Therapien (z.B. Physiotherapie, Ergotherapie, Logotherapie, Laboruntersuchungen); der täglichen Visite des Stationsarztes (Montag-Freitag), war auf eine Krankheit als Ursache für den Heimaufenthalt nicht rückzuschließen, wenn das System der Heimverwaltung auf Grundsätzen der Allgemeinmedizin und geriatrischen Grundlagen basiert, die medizinische Versorgung durch Ärztekundendienst bzw. Notarzt gesichert ist und Patienten an Konsiliarärzte, die regelmäßig im Haus sind, überwiesen werden. Zählt zum medizinischen Leistungsangebot

die Mitwirkung zur Erlangung von Sozialhilfe und Pflegegeld, so sprach die Tatsache, dass die Bw. kein Pflegegeld in den Streitjahren bezogen hatte, gegen die Pflegebedürftigkeit der Bw. in den Jahren 2001 bis 2004.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. April 2009