



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. A. B., 0000 Wien, A-Str. 00/0/00, vom 3. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 4. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. ist eine Pensionistin, wohnhaft in einem Appartement eines amtsbekannten Wiener Wohnhauses für Pensionisten.

Mit den beim Finanzamt am 25. Jänner 2008 eingelangten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 wurden „Pflegeheimkosten“ in Höhe von (€ 10.116 abzüglich Haushaltsersparnis von € 1.470,19) € 8.645,81 für das Jahr 2003, (€ 13.212 abzüglich Haushaltsersparnis von € 1.883,52) € 11.328,48 für das Jahr 2004, (€ 13.878 abzüglich Haushaltsersparnis von € 1.883,52) € 11.994,48 für das Jahr 2005, (€ 14.724 abzüglich Haushaltsersparnis von € 1.883,52) € 12.840,48 für das Jahr 2006 als außergewöhnliche Belastung bei eigener Behinderung geltend gemacht; der Grad der Behinderung wurde mit 40% angegeben.

Mit dem Begleitschreiben zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2003 bis 2006 wurde dem Finanzamt u. a. eine Behindertenbescheinigung des Bundessozialamtes übermittelt, derzufolge der Grad der Behinderung von 40% zumindest seit 1977 bestehe.

In Streit steht, ob die in den Jahren 2003 bis 2006 angefallenen Kosten für das Appartement in einem Wohnhaus für Pensionisten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 zu werten sind.

Mit den mit 4. Februar 2008 datierten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 bis 2006 sprach das Finanzamt den in Rede stehenden Kosten die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 mit der nachfolgend zitierten Begründung ab:

*„Kosten für die Unterbringung in einem Seniorenheim sind grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung i.S. des § 34 EStG 1988. Die Unterbringung kann nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die Pflegebedürftigkeit erhöhte Aufwendungen verursacht. Von Pflegebedürftigkeit ist auszugehen, wenn die tatsächliche Unterbringung in einem Pflegeheim oder in einer Pflegestation erfolgt. Die Aufwendungen von € 8.645,81 im Jahr 2003, € 11.328,48 im Jahr 2004, € 11.994,48 im Jahr 2005 und € 12.840,48 im Jahr 2006 konnten daher keine Berücksichtigung finden.“*

Gegen die oben genannten Bescheide brachte Dr. B. als steuerliche Vertreterin der Bw. in der Berufung vor:

Die Bw. habe vor rund 30 Jahren anlässlich eines Unfalles eine Zertrümmerung der beiden Fersenbeinsprunggelenke erlitten. Ohne orthopädische Schuhe „wäre“ die Bw. gehunfähig. Seit dem Tod des Ehegatten sei für die Bw. die Bewältigung der täglichen Anforderungen ohne fremde Hilfe nicht mehr möglich, sodass die Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim unumgänglich geworden sei.

Das Bundessozialamt habe der Bw. eine 40%ige Behinderung bescheinigt.

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 Sinn vorliege, seien Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

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

Mit Schreiben vom 18. März 2008 hielt das Finanzamt der steuerlich vertretenen Bw. vor:

*„Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen können solange keine außergewöhnliche Belastungen sein, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.*

*Es wird daher um Vorlage einer Bestätigung(en) des Pensionistenheimes ersucht, aus der hervorgeht, welche Beträge der Gesamtkosten (€ 10.116,- für 2003, € 13.212,- für 2004, € 13.878,- für 2005 u. € 14.724,- für 2006) auf allgemeine Unterbringung und welche Beträge auf besondere Pflege- od. Betreuungsbedürftigkeit entfallen.“*

Mit den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wiederholte das Finanzamt die im jeweiligen Einkommensteuerbescheid angeführte Begründung und fügte dieser hinzu:

*Mit Vorhalt vom 18. März 2008 wurden sie aufgefordert eine Bestätigung des Pensionistenheimes vorzulegen, aus der hervorgeht, welche Beträge der Gesamtkosten auf allgemeine Unterbringung und welche Beträge auf besondere Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit entfallen. Laut beigebrachter Bestätigung des Wiener Pensionisten-Wohnhauses "ADT" vom 28. April 2008 wurden nur Kosten für das Appartement in Höhe v. € 9.972 für das Jahr 2003, € 13.146,40 für das Jahr 2004, € 13.789,80 für das Jahr 2005 und € 14.626,10 für das Jahr 2006 bezahlt. Pflegekosten und Kosten für Betreuungs- und Hilfeleistung sind nicht angeführt.“*

Mit Vorlageantrag vom 25. Juni 2008 konterte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt: Gemäß § 35 EStG 1988 seien Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen Behinderung des Steuerpflichtigen selbst als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liege vor, wenn das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25% betrage.

Die Klientin lebe aufgrund ihrer 40%igen Gehbehinderung seit März 2003 nach dem Tod ihres Gatten in einem Senioren- und Pflegeheim. Die Bw. sei aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen. Die daraus resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß §§ 34 und 35 EStG in Höhe der tatsächlichen Kosten für die Kalenderjahre 2003 bis 2006 als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden.

Abweichend von den steuerrechtlichen Bestimmungen habe die Finanzbehörde die beantragten Mehraufwendungen aus der körperlichen Behinderung nicht anerkannt. Die Finanzbehörde begründe die Abweisung mit dem fehlenden Pflegegeldanspruch der Bw. Hier verkenne die Behörde den Willen des Gesetzgebers, der sehr eindeutig formuliert sei. So würden außergewöhnliche Belastungen vorliegen, wenn die Betreuungsbedürftigkeit der Grund für die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sei. Der Bw. sei es aufgrund

ihrer Gehbehinderung nicht möglich, einen eigenen Haushalt zu führen, weswegen für sie die Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim unerlässlich sei. Der Gesetzgeber habe die Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit eines Steuerpflichtigen nicht vom Bezug eines Pflegegeldes abhängig gemacht, noch sei dies sein Wille oder seine Absicht gewesen. Der Gesetzgeber weise darauf hin, dass von einer „besonderen“ Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen werden könne, wenn ein Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 bestehe. Dass der für die Steuerpflichtige seit Jahren bestehende Pflegegeldanspruch nicht durchgesetzt worden sei, sei für die Klassifizierung der Mehraufwendungen aus den Alters- und Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastungen nicht von Belang.

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

Abschließend ersuchte die steuerliche Vertreterin, dass *„die Behörde Ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit im Sinn von Angemessenheit in bezug auf die berechtigten Interessen meiner Mandantin ausübt, dass Sie in ihrer abschließenden Entscheidung über die Berufung dem Antrag, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzuändern, stattgeben.“*

Zur Abrundung des Sachverhaltes sei bemerkt. Nur in der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2006 wurden dem Finanzamt Apothekerkosten in Höhe von € 12,20 als Kosten der Heilbehandlung dargestellt und als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 geltend gemacht.

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

§ 34 EStG 1988 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> |
|      | <i>1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).</i>   |
|      | <i>2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).</i>   |
|      | <i>3. 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</i>   |

|     |   |
|-----|---|
|     | <i>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 oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) 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>  |
| (7) | ..."  |

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 jeweils ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu.

§ 35 Abs. 2 leg. cit. lautet:

|  |   |
|--|---|
| <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 den §§ 7 und 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957.</i> |
| <i>Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) <b>sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung</b></i>                        |   |

| <b><i>zuständige Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:</i></b> |  |
|--|--|
| -  | <i>Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen bei Kriegsbeschädigten, Personen, die Präsenz- oder Ausbildungsdienst leisten oder geleistet haben, Opfern von Verbrechen und Invaliden nach dem Behinderteneinstellungsgesetz.</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>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."</i> |

§ 35 Abs. 5 EStG 1988 lautet: „Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).“

Die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (vgl. VwGH 16. Dezember 1987, 86/13/0084; VwGH 27. Mai 2003, 97/14/0102). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar; ansonsten sind nur die tatsächlichen Krankheits- und Pflegekosten - und nicht auch die Unterbringungskosten - abzugsfähig (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, "Alters- und Pflegeheim"; Doralt, EStG11, § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, "Alters- und Pflegeheim").

Aus folgenden Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen:

Ein Altersheim ist eine Wohneinrichtung zur Betreuung und Pflege alter Menschen, deren Hilfebedarf bei einzelnen Verrichtungen des täglichen Lebens meistens nur schwach ausgeprägt ist. Im Gegensatz zu einem Altenpflegeheim, in dem die stationäre Pflege ausgeprägt pflegebedürftiger Menschen in den Einrichtungen rund um die Uhr im Vordergrund steht, besteht bei einem Altersheim eine (noch) geringere Pflegebedürftigkeit, das selbstbestimmte Leben überwiegt. Dienstleistungen wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisenversorgung werden regelmäßig in Anspruch genommen. Es wird kein eigener Haushalt geführt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, ausgeführt hat, sind die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zur tragenden Aufwendungen so lange nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden. Die Bw. hat im Administrativverfahren nicht behauptet, in den von ihr in den Streitjahren für ihr Appartement bezahlten Beträgen von € 10.116,- (2003), € 13.212,- (2004), € 13.878,- (2005) und € 14.724,- (2006) seien Aufwendungen für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten. Bereits daraus ergab sich, dass die Bw. durch die angefochtenen Bescheide in keinem Recht verletzt worden war.

Das Vorbringen der Bw., vor rund 30 Jahren anlässlich eines Unfalles eine Zertrümmerung der beiden Fersenbeinsprunggelenke erlitten zu haben und ohne orthopädische Schuhe gehunfähig zu sein, war nicht ausreichend, diese "Krankheit" als Ursache für den Einzug in das Pensionistenheim glaubhaft zu machen, weil sich aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 2 EStG ergibt, dass der Gesetzgeber die Frage der Beurteilung der Behinderung der eigenständigen Beurteilung der Abgabenbehörde entzogen und dafür ein qualifiziertes Nachweisverfahren eingeführt hat, bei dem eine für diese Aufgabenstellung besonders geeignete Institution eingeschaltet wird und der ärztliche Sachverstand die ausschlaggebende Rolle spielt. Aus den im Administrativverfahren angeführten Umständen, dass die Bw. bereits in den Streitjahren zuvor gehbehindert war, konnte nicht zwingend darauf geschlossen werden, dass sie bereits in den Streitjahren pflegebedürftig gewesen war. Das Vorliegen einer Gehbehinderung ist nicht gleichzusetzen mit Pflegebedürftigkeit.

Aufgrund der Rechtsprechung und der Lohnsteuerrichtlinien sind die Kosten für einen Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn der Aufenthalt im Heim aus Gründen der Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit gegeben ist, wobei von einer solchen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen wird, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 1 gegeben ist. Die Tatsache, dass möglicherweise in den Streitjahren ein Anspruch auf Pflegegeld bestanden hat, dieser jedoch aus Unwissenheit seitens der Bw. von dieser nicht früher geltend gemacht wurde, vermochte nichts daran zu ändern, dass in den Streitjahren rechtlich kein Pflegegeldanspruch bestanden hatte und daher die Voraussetzung für die Anerkennung der Kosten für das in Rede stehende Appartement in diesem Zeitraum nicht gegeben war.

Obwohl § 35 Abs. 5 EStG 1988 darauf verweist, dass anstelle der Pauschbeträge gemäß Absatz 3 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können, ist in solchen Fällen allerdings ein entsprechender Nachweis zu erbringen. Die

bloße Glaubhaftmachung wird nur in Ausnahmefällen zuzulassen sein, zumal die im Gesetz vorgesehenen Pauschbeträge von langjährigen Erfahrungswerten ausgehen. Dass das Finanzamt der Bw. den Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) als außergewöhnliche Belastung in den angefochtenen Bescheiden zugesprochen hatte, sei bemerkt.

Auch wenn die steuerliche Vertreterin die Behörde ersucht, ihr Ermessen unter Bedachtnahme auf Billigkeit im Sinne von Angemessenheit in bezug auf die berechtigten Interessen der Bw. auszuüben, ändert dies nichts an der Tatsache, dass Formulierungen (des Gesetzgebers) wie "kann", "darf", "ist zulässig", "ist berechtigt", "ist befugt" oder "ist ermächtigt" Hinweise für die Einräumung von Ermessen sind (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 2 zu § 20, Seite 87). Aufgrund der Formulierung der oben zitierten Bestimmungen der §§ 34 EStG 1988 zeigt sich, dass diese Bestimmungen keine Ermessensbestimmungen sind, weshalb der Unabhängige Finanzsenat bei der Verwirklichung der gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolge keinen Entscheidungsspielraum hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2008