



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B. A., 0000 Wien, A-Straße 1/007, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 9. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 8. März 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2010 und Folgejahre entschieden:

1. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 wird abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
2. Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010 und Folgejahre werden mit € 0 festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin, die seit 2005 ein Doppelappartement für Ehepaare, bestehend aus zwei Räumen, einem Schlafraum und einem Aufenthaltsraum mit Teeküche, in einem amtsbekannten Wiener Seniorenwohnheim, bewohnt hat. Dem B-Blatt zur Grundstücksadresse A-Weg 01/B-Weg 02 zufolge ist die Bw. grundbürgerliche Eigentümerin von 35/XXXX Anteilen dieser Liegenschaft; weitere Einträge im B-Blatt sind „c xxxx/2007 Einantwortungsschluss 2007-xx-xx Eigentumsrecht“ und „d xxxx/2007 fideikommissarische Substitution auf den Überrest zugunsten gemäß Pkt. VII Testament 2001-05-001 für Dr. D. C.-A., geb. 1900, E. C., geb. 1923, F. C., geb. 1926, und G. C., geb. 1940“. In abgabenrechtlichen Angelegen-

---

heiten wird die Bw. von der Wirtschaftsprüfer- und Steuerberaterin Dr. Rebekka Stern vertreten.

Mit dem ersten an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel für das Jahr 2009 legte die Pensionsversicherungsanstalt der Abgabenbehörde erste Instanz an Bezügen „*Steuerpflichtige Bezüge*“ in Höhe von € 34.362,12 sowie „*Bundespflegegeld von 11 bis 12*“ in Höhe von € 568,60 offen.

Mit der beim Finanzamt am 18. Jänner 2010 eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2009 machte die steuerliche Vertreterin Heimkosten in Höhe von (€ 31.906,49 abzüglich Pflegegeld von € 308,40 und Haushaltsersparnis (Verpflegung ohne Abendessen, daher abzüglich 2/10) von € 1.412,64=) € 30.185,45 sowie Heilbehandlungskosten in Höhe von € 5.904,80, bestehend aus Krankenhauskosten (€ 3.753,50), Seniorenbetreuung (€ 803), Arztkosten (€ 315), Apothekerkosten (€ 991,35) und Heilbehelfe (€ 41,95), als außergewöhnliche Belastung im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) geltend.

Mit der beim Finanzamt am 3. Februar 2010 eingelangten Berichtigung der obigen Beilage zur oben genannten Erklärung beantragte Dr. Stern die Anerkennung der durch Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe 2) bedingten Heimkosten von (€ 31.906,49 abzüglich Pflegegeld von € 308,40 =) € 31.598,09 als außergewöhnliche Belastung gemäß [§ 34 EStG 1988](#) mit der Begründung, dass eine eigene Wohnung noch vorhanden sei, weshalb das Vorliegen einer Haushaltsersparnis zu verneinen sei. Die Heilbehandlungskosten im Sinn des § 34 EStG wurden in Höhe von € 7.573,80, bestehend aus Krankenhauskosten (€ 4.953,50), Pflegekosten nach Unfall (€ 1.272), Arztkosten (€ 315), Apothekerkosten (€ 991,35) und Heilbehelfe (€ 41,95), beziffert. Die Krankenhauskosten von € 4.953,50 wurden als Kosten für Aufenthalte im „Krankenhaus A-Krankenhaus“, aufgliedert in die Kostenpositionen € 1.200 für den Zeitraum vom 20. März 2009 bis 27. März 2009 und € 3.753,50 für den Zeitraum vom 1. Juni 2009 bis 24. Juni 2009 dargestellt.

Mit dem mit 1. März 2010 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 anerkannte das Finanzamt einen Teil der Heimkosten - € 4.435,23 als außergewöhnliche Belastung im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) mit der Begründung, dass das Bundessozialamt weder einen Behinderungsgrad, noch eine dauernde Gehbehinderung gemeldet hätte, weshalb eine behinderungskausale Berücksichtigung nach § 3 und 4 nach der Verordnung 303/1996 über AGBEL nicht erfolgen könne. Heimkosten seien nur abzugsfähig, wenn eine besondere Pflege und Betreuung erfolge. Hiervon könne ab Bezug von Pflegegeld ausgegangen werden. Dieses sei (lt. Lohnzetteldaten in Höhe von € 568,60) erst ab November bezogen worden. Da die sog. Haushaltsersparnis die Kosten für Verpflegung (8/10 des Sachbezuges) betreffe, sei irrelevant, ob die eigene Wohnung beibehalten worden sei; die Heimkosten seien daher aliquot für zwei

Monate (gekürzt um Haushaltsersparnis und Pflegegeld) in Höhe von € 4.435,23 berücksichtigt worden.

Von den Heilbehandlungskosten in Höhe von € 7.573,80 wurde der letztgenannte Betrag gekürzt um die Haushaltsersparnis für 31 Tage Krankenhausaufenthalt (€ 162,13) in Höhe von € 7.411,67 als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 4 EStG angesetzt; der Selbstbehalt wurde in Höhe von € 3.547,29 ermittelt.

Aufgrund der nachträglichen Übermittlung eines neuen Lohnzettels nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren mit Bescheid gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf und erließ sowohl den mit 8. März 2010 datierten Einkommensteuerbescheid 2009, als auch den Bescheid, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 und Folgejahre mit € 5.885,78 festgesetzt wurden. Mit dem neuen Einkommensteuerbescheid konnten die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) insofern, als sie den Selbstbehalt in Höhe von € 18.185,50 nicht überstiegen hatten, nicht berücksichtigt werden.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und den Einkommensteuervorausezahlungsbescheid 2010 beantragte Dr. Stern die abgabenerklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2009 mit folgender Begründung:

Infolge von Unfällen und Krankheit sei die Bw. auf die Betreuung durch ein Senioren- und Pflegeheim angewiesen. Seit dem Jahr 2006 verwende die Bw. ein Hörgerät. Im April 2008 sei ein Karpaltunnelsyndrom (= verminderte Motorik der Hand) im Krankenhaus festgestellt worden. Im August 2008 sei ein starker Rheumaanfall im Krankenhaus behandelt worden. Im Oktober 2008 habe sich die Bw. den linken Oberarm gebrochen. Im März 2009 sei die Bw. wegen starken Herzbeschwerden und Wasser in den Beinen im Krankenhaus gewesen. Im Mai 2009 habe sich die Bw. durch einen Sturz einen Lendenbruch, einen Wirbelbruch, nochmals einen Bruch des linken Oberarms und der rechten Hand zugezogen. Seitdem könne sie den linken Arm nicht mehr heben, die Hand zittere beim Gebrauch; ohne Stock könne die Bw. nicht mehr gehen. Aufgrund der Unfall- und Krankengeschichte sei erkennbar, dass die Bw. schon seit mehreren Jahren einen Anspruch auf Pflegegeld habe, den sie aber erst im Kalenderjahr 2009 geltend gemacht habe.

Der österreichische Gesetzgeber anerkenne die Kosten der Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Beispielhaft weise der Gesetzgeber darauf hin, dass bei einem Anspruch auf Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen werden könne. Der Gesetzgeber spreche hier von einem Anspruch auf Pflegegeld, nicht vom Bezug von Pflegegeld; des weiteren deute der Gesetzgeber darauf hin, dass ab einer Pflegestufe 1 von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen werden könne und nicht, dass von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit

auszugehen sei (Kann-Bestimmung). Im vorliegenden Fall treffe die besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit tatsächlich zu.

Die Bw. sei aufgrund ihrer zahlreichen gesundheitlichen Beeinträchtigungen auf die Pflege und Betreuung in einem Senioren- und Pflegeheim angewiesen. Die daraus resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß § 34 EStG in Höhe der tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastungen beantragt und abweichend von der geltenden Rechtslage mit Einkommensteuerbescheid vom 1. März 2010 (Erstbescheid) bzw. 8. März 2010 veranlagt. Im Widerspruch zur geltenden Rechtslage stehe auch der Ansatz eines Selbstbehaltes, da bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit auszugehen sei und in diesen Fällen ein Nachweis nicht erforderlich sei.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 8. März 2010 (mit der Begründung des Erstbescheides vom 1. März 2010) sowie den Vorauszahlungsbescheid 2010 abgewiesen wurde.

Mit dem Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2009 und Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 führte die steuerliche Vertreterin nach Verweis auf die Berufsbegründung, in der zur besseren Einschätzung der Situation, in welcher sich die Bw. gesundheitlich befindet, sämtliche Funktionsstörungen und Ereignisse, die den Gesundheitszustand beeinträchtigen bzw. verschlimmern, über den Zeitraum mehrerer Jahre geschildert worden seien, ins Treffen, dass die körperlichen Beeinträchtigungen die Betreuung durch ein Pflegeheim unumgänglich machen würden, da die Bw. zur Selbstversorgung nicht imstande sei.

Der Gesetzgeber berücksichtige im Einkommensteuergesetz derartige außergewöhnliche Situationen und entlaste durch entsprechende Bestimmungen die dadurch entstehenden zusätzlichen Mehraufwendungen in Form einer steuerlichen Absetzbarkeit. Gemäß § 34 EStG 1988 seien die Kosten der Unterbringung in einem Senioren- oder Pflegeheim außergewöhnliche Belastungen, wenn die Unterbringung aus Krankheitsgründen geboten sei. Krankheit definiere sich als Störung der normalen Funktionen; Unfälle und Verletzungen seien Krankheiten durch Außeneinwirkung verursacht. Der Gesetzgeber knüpfe an die steuerliche Abzugsfähigkeit von Pflegeheimkosten aus Krankheitsgründen weder eine amtliche Behindertenbescheinigung, noch den Anspruch auf Pflegegeld.

Gemäß § 35 EStG 1988 sei bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit auszugehen. Bei einer Behinderung ab 25 % entfalle die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Diese gesetzliche Bestimmung sei von der Finanzbehörde nicht angewendet worden.

Ergänzend zu den Pflegeheimkosten werde angeführt, dass die Bw. die Verpflegung ohne Abendessen erhalte, was zu einer Kürzung von zwei Zehntel bei der Berücksichtigung der Haushaltsersparnis führe.

Abschließend ersuchte die steuerliche Vertreterin um Stattgabe des Antrags auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2009 unter steuermindernder Berücksichtigung der gesamten beantragten Pflegeheimkosten und der sonstigen beantragten Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung sowie um entsprechende Anpassung der Einkommensteuerauszahlungen für 2010.

Mit Schreiben vom 2. September 2010 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Bw. vor, dass der Verwaltungsgerichtshof mit dem Erkenntnis vom 30. Juni 2010, Zl. 2008/13/0145, klar und deutlich zum Ausdruck gebracht hatte, dass der Bezug von Pflegegeld nicht Voraussetzung für die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) sei, folgerte aus diesem Erkenntnis, dass der mit der Berufung angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 aufgrund der derzeitigen Aktenlage zu Ungunsten der Bw. abgeändert werden müsste, weil die Anerkennung auch nur eines Teils der für das Jahr 2009 angefallenen Heimkosten von € 31.906,49 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG unzulässig wäre, und ersuchte in diesem Zusammenhang die Bw. u. a. um Vorlage a) einer amtlichen Bescheinigung des für diese Feststellung zuständigen Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen, b) der Unfall- und Krankengeschichte samt den dazugehörigen Dokumenten, zu denen beispielsweise all die für den Hausarzt/Patienten bestimmten Spitalsberichte samt den Rehabilitationsberichten zählen, c) all jener Beweismittel, die die steuerliche Vertreterin zur Einbringung der Berufung und der Stellung des Vorlageantrags veranlasst hatte und die die Grundlage für die Begründung der Berufung bzw. des Vorlageantrags gewesen waren; in Hinblick auf das medizinische Leistungsangebot des Trägers des Altenwohnheims, das auch die Möglichkeit, bei der Erlangung von Sozialhilfe und Pflegegeld mitzuwirken, beinhaltet hatte, legte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. die Möglichkeit der Übermittlung all jener Beweismittel, die geeignet sein könnten, einerseits den Zustand des Karpaltunnelsyndroms/ des Herzens/ des Körpers nach Bruch der Lenden, eines Wirbels, des linken Oberarms und der rechten Hand ab dem Jahr 2009 als Ursache für den Heimaufenthalt glaubhaft zu machen, andererseits den Widerspruch der Behauptung, ohne Stock nicht mehr gehen zu können, zum Vorbringen, die Hand würde zittern/die Bw. könnte den linken Arm nicht mehr heben, aufzulösen, nahe und regte die Nachreichung all jener Beweismittel, die dem Pflegegeldantrag sowie dem Pflegegeld der Pflegestufe 2 bewilligenden Bescheid zugrunde gelegen waren, an.

Mit Schreiben vom 28. September 2010 teilte Dr. Stern dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass der Antrag auf rückwirkende Bestätigung der Behinderung nach heutigem Telefonat mit dem Bundessozialsamt noch in Arbeit sei, und kündigte die Weiterleitung eines Exemplars an den Unabhängigen Finanzsenat, sobald die Bescheinigung vorliege, an. Von den dem Schreiben beigelegten ärztlichen Befunden vom 28. April 2008, 22. Juni 2009 und 21. September 2009 sind jene aus dem Jahr 2009 Bestandteile der Begründung der Berufungsentscheidung, wo nähere Angaben zu diesen Beweismittel ersichtlich sind.

Mit dem Begleitschreiben der steuerlichen Vertreterin vom 8. November 2010 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat die Bestätigung der Landesstelle Wien des Bundessozialamtes, derzufolge der bei der Bw. festgestellte Grad der Behinderung von 50% zumindest seit 2009 bestehe, übermittelt.

Infolge der am 23. November 2010 erfolgten telefonischen Anfrage des Unabhängigen Finanzsenats bei der zuständigen Stelle des Seniorenwohnheims betreffend die Leistungsart der Heimkosten 2009 bzw. das Einzelappartementangebot im Jahr 2009 teilte die Geschäftsleitung des Seniorenwohnheims dem Unabhängigen Finanzsenat u. a. mit, dass die Bw. das Appartement bereits seit 2005 bewohne, und bestätigte den Anfall von auf die Bw. im Streitjahr entfallenden Kosten für a) „*Beherbergung & Verpflegung*“ in Höhe von € 31.453,28 inkl. MwSt.; b) Bereich „*Betreutes Wohnen*“ in Höhe von € 453,21 inkl. MwSt.; c) „*Apotheken*“ in Höhe von € 53 inkl. MwSt..

Über schriftliche Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenats vom 25. November 2010 zur Nachrechnung einer berichtigten und schlüssigen Berechnung jener geschätzten Heimkosten, die tatsächlich als außergewöhnliche Belastung im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) anerkannt werden könnten, widrigenfalls die als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG anerkennbaren Heimkosten in Höhe von 13.170,72 € gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt würden, brachte die steuerliche Vertreterin mit dem mit 17. November 2010 datierten Schreiben vor, dass die Bw. mit ihrem schwerkranken Gatten im Dezember 2005 in das Senioren- und Pflegeheim der Wiener Kaufmannschaft übersiedelt sei, da eine häusliche Pflege nicht mehr ausreichend gewesen sei. Nachdem der Gatte verstorben sei, sei die Bw. im Appartement weiter wohnen geblieben, da sie selbst durch verschiedene Leiden auf die Betreuung im Hause angewiesen gewesen sei.

Das Appartement werde im Seniorenheim als Doppelappartement für Ehepaare geführt. Ein Zweiraum-Appartement für eine Einzelperson stelle weder für österreichische Verhältnisse, noch für die individuellen Verhältnisse der Bw. einen Luxus dar. Eine adäquate d.h. angemessene Unterbringung nach den Lebensgewohnheiten und Lebensverhältnissen des Steuerpflichtigen sei kein Widerspruch zu den Bestimmungen des [§ 34 EStG 1988](#).

Mit dem Schreiben vom 17. November 2010 wurde dem Finanzamt ein Leistungsverzeichnis betreffend der in Rede stehenden Appartementkosten übermittelt; dieses Verzeichnis wird als Gegenstand der Berufungsbegründung im Begründungsteil dieser Berufungsentscheidung dargestellt.

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

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG abzuziehen. Gemäß § 34 Abs. 1 leg. cit. muss die 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 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 € 6 %, mehr als 7.300 € bis 14.600 € 8 %, mehr als 14.600 € bis 36.400 € 10 %, mehr als 36.400 € 12 %. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, bzw. für jedes Kind (§ 106).

Gemäß § 34 Abs. 6 leg. cit. können Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. 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.

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 EStG ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). 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, 1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung, 2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach [§ 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957](#).

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 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen so lange keine außergewöhnliche Belastung sein, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (vgl. beispielsweise VwGH 27.5.2003, [97/14/0102](#), 16.12.1987, 86/13/0084).

Nach Jakom, EStG<sup>3</sup>, Tz 90 zu § 34 sind Kosten für ein Altersheim (Pflegeheim) keine außergewöhnliche Belastung, wenn eine Unterbringung aus Altersgründen erfolgt (siehe auch VwGH 27.5.2003, [97/14/0102](#)).

Für die Ursächlichkeit eines Teiles der auf das Streitjahr entfallenen Heimkosten in einer Krankheit sprach der mit 21. September 2009 datierte Abschlussbericht des „Wiener A-Krankenhaus“ über den stationären Aufenthalt 20. März 2009 - 27. März 2009, dem als aktueller Aufnahmegrund der Bw. „*Dyspnoe, nächtliches Druckgefühl im Thorax, geschwollene Beine, nässende US, Vertigo, rezidivierende Stürze, rezent Schulterfraktur links, daraus resultierend schmerzhafte Bewegungseinschränkung im Bereich des linken Schultergelenks: Eingeschränkte Mobilität aufgrund oben genannter Beschwerden*“ zu entnehmen war; der Anamnese zufolge sei die arterielle Hypertonie der Bw. seit Jahren bekannt, die Bw. leide an Osteoporose (= Knochenschwund) und Hepatitis (= Leberentzündung).

„Osteoporose“, unter der die Bw. laut Bericht im Streitjahr gelitten hat, ist eine häufige (Alters-) Erkrankung des Knochens, die ihn für Brüche (Frakturen) insofern anfälliger macht, als dieses Leiden durch eine Abnahme der Knochendichte durch den übermäßig raschen Abbau der Knochensubstanz und -struktur gekennzeichnet ist. Dass die Bw. eine Fraktur des Oberarmknochens unterhalb des Kopfs samt Abriss des tuberculi majoris hatte, belegte die mit 7. Oktober 2008 datierte Diagnose des B-Krankenhauses „*Fract. Subcapitalis humeri sin. Cum abrupt. Tuberculi majoris*“. Waren bei der Bw. an Brüchen einer am linken Oberarm im Oktober 2008 bzw. ein Lendenbruch, ein Wirbelbruch, nochmals ein Bruch (=Fraktur) des linken Oberarms und der rechten Hand jeweils im Mai 2009 festzustellen, so war die Ursache für die Schwere der Brüche in der Osteoporose zu vermuten. Lautete eine der Entlassungsdiagnosen im Bericht des „Wiener A-Krankenhaus“ vom 21. September 2009 „*Kontraktur im Bereich der linken Schulter nach Fraktur*“, so bestätigte der Begriff „*Kontraktur*“ eine dauerhafte Verkürzung von Muskeln, Sehnen, Bändern und Faszien, die zu einer bleibenden Einschränkung der Beweglichkeit oder zu einer kompletten Steife führen. Lassen sich die betroffenen Gelenke auch passiv nicht oder nur äußerst schwer und in geringem Maße bewegen, so war damit eine Kontraktur keine vorübergehende Funktionseinschränkung, die man zum Beispiel nach längerem Tragen eines Gipses erleidet, die mit (evtl. schmerhaftem) Training wieder zu beseitigen ist.

Obwohl die Patientin dem Bericht über den stationären Verlauf zufolge in deutlich gebessertem Zustand und voll mobil am 27. März 2009 entlassen wurde, konnte sie wieder nur in häuslicher Pflege entlassen werden, weil die Entlassungsdiagnosen „*Akute Dekompensation im Rahmen einer chronisch - kardialen Insuffizienz, Pulmonale Winkelergüsse, Kleiner Perikarderguss, Stauungsdermatitis mit nässenden oberflächlichen Ulcera, Arterielle Hypertonie, ASKL- Vertigo, Intermittierende Venflon-Phlebitis, Kontraktur im Bereich der linken Schulter nach Fraktur, Chronische Ostipation*“ das Bild einer behinderten Person vermittelten.

Wenn im Bericht mit dem Begriff „*Arterielle Hypertonie*“ ein Krankheitsbild umschrieben wurde, bei dem der Blutdruck des arteriellen Gefäßsystems chronisch erhöht ist, sind Folgeschäden wie die koronare Herzkrankheit zu Herzinfarkte, Nierenversagen und Schlaganfall zu erwarten. Insofern war die Diagnose „*Akute Dekompensation im Rahmen einer chronisch- kardialen Insuffizienz*“ nachvollziehbar, weil der in der Medizin häufig verwendete Begriff „*Dekompensation*“ meist benutzt wird, wenn der Körper die Fehlfunktion eines Organsystems nicht mehr ausgleichen (kompensieren) kann, so dass die Symptome der Organstörung offen zu Tage treten.

Was die „*chronisch-kardiale Insuffizienz*“ anbelangt, werden Erkrankungen nach dem zeitlichen Verlauf, gelegentlich aber auch Ereignisse in anderen Bereichen, mit verschiedenen Begriffen wie „*akut*“ (kennzeichnet schnell zum Ausbruch kommende Erkrankungen ver-

gleichsweise kurzer Dauer), „*chronisch*“ (charakteristisch für durch langsam entwickelnde oder lang andauernde Erkrankungen) klassifiziert. Weitere Eigenschaften zeitlicher Verläufe sind „*rezidivierend*“ („wiederholt auftretend“), untergliedert in „*episodisch oder phasenhaft*“ (mit vollständiger Genesung (Remission)), „*schubförmig*“ (mit Defektheilung wie bei der Multiplen Sklerose), „*intermittierend*“ (ebenfalls phasenhaft, v. a. im Zusammenhang mit Vorhofflimmern des Herzens oder Fieber) und „*zyklisch oder rhythmisch*“ (wie bei Wechselfieberarten (Malaria)). Ist Herzinsuffizienz die krankhafte Unfähigkeit des Herzens, die vom Körper benötigte Blutmenge (Herzzeitvolumen) ohne Druckanstieg in die Herzvorhöfe zu fördern, so ist die bei der Bw. diagnostizierte chronische Herzinsuffizienz eine fortgeschrittene Art der Erkrankung, die durch Kompensationsprozesse des Organismus (schnellerer Herzschlag, Verdickung des Herzmuskels, Engstellung der Blutgefäße, Vermehrung des Blutvolumens usw.), was die verminderte Pumpleistung des Herzens eine Zeit lang ausgleichen konnte, charakterisiert ist. Im dekompensierten Stadium kam es bei der Bw. daher zu pathologischen Wasseransammlungen („*Ödeme*“) und Luftnot („*Dyspnoe*“) in Ruhe oder unter geringer Belastung. Wurden im Abschlussbericht vom 21. September 2009 „*Pulmonale Winkelergüsse*“, also sinngemäß die Lungen betreffende Winkelergüsse diagnostiziert, so wurde mit dem Begriff „*Erguss*“ das vermehrte Auftreten von Flüssigkeit in vorgebildeten Hohlräumen beschrieben. Dass sich Flüssigkeit im Herzbeutel der Bw. angesammelt hatte, hatte der Krankheitsbericht mit der Entlassungsdiagnose „*Perikarderguss*“ nachgewiesen.

Was die Diagnosen „*Stauungsdermatitis mit nässenden oberflächlichen Ulcera*“ und „*ASKL-Vertigo*“ anbelangt, wird in der Medizin mit dem Begriff „*Ulcus*“, zu deutsch etwa „Geschwür“, ein „tiefliegender Substanzdefekt“ der Haut oder einer Schleimhaut bezeichnet, der z.B. infektiöser oder ischämischer Ätiologie (Herkunft) ist. Ist eine „*Ischämie*“ die Minderdurchblutung oder der Durchblutungsausfall eines Gewebes (bzw. eines ganzen Organs) und geht oft mit einem Sauerstoffmangel in dem betroffenen Gebiet einher, so war auch der medizinische Fachausdruck für Schwindel in der Diagnose, „*Vertigo*“, nachvollziehbar.

„*Dermatitis*“ ist eine entzündliche Reaktion der Haut, die vornehmlich die Dermis (Lederhaut) erfasst. Eine „*Stauungsdermatitis*“ ist in der Regel zu Beginn durch venöse Zirkulationsstörungen bedingt. Die „*Chronisch-venöse Insuffizienz*“, auch „*Chronisch-venöses Stauungssyndrom*“, „*Chronische Veneninsuffizienz*“ genannt, beruht auf einer Mikrozirkulationsstörung der Gefäße infolge einer venösen Abflussbehinderung, deren Folge zum Teil schwere Venen- und Hautveränderungen sind. Auf die eindrückbaren Schwellungen der Beine der Bw. als Indiz für venöse Abflusstörungen, eine Herzinsuffizienz oder eine Nierenerkrankung sei verwiesen. Lautete eine der Entlassungsdiagnosen „*Intermittierende Venflon-Phlebitis*“, so wurde die Bw. mit einer in der Vene verbliebene Kanüle zur Behandlung eines venösen Gefäßes entlassen, weil ein „*Venflon*“ eine (Venenverweil-) Kanüle (oder ein kleiner Katheter) ist, die in der Vene

verbleiben kann und soll; die Ursache dafür war „*Phlebitis*“, also die Entzündung eines venösen Gefäßes, welche häufig eine Thrombose als Komplikation nach sich zieht.

Dass die Bw. nicht nur unter einer erschweren und zu seltenen Darmentleerung litt, bewies die Entlassungsdiagnose „*Chronische Obstipation*“ im Krankenhausbericht vom 21. September 2009 (von chronischer Obstipation wird gesprochen, wenn über mehr als drei Monate der Stuhlgang regelmäßig vier Tage ausbleibt, starkes Pressen erforderlich ist und ein Gefühl der unvollständigen Darmentleerung bestehen bleibt).

Trotz der Glaubwürdigkeit des mit 21. September 2009 datierten Berichts, demzufolge die Bw. in deutlich gebessertem Zustand und voll mobil am 27. März 2009 wieder in häusliche Pflege entlassen werden habe können, brachte der behandelnde Spitalsarzt mit der Erklärung, die Patientin in deutlich gebessertem Zustand wieder in häusliche Pflege entlassen haben zu können, klar und eindeutig zum Ausdruck, dass der Spitalsaufenthalt für Behandlungszwecke bestimmt war, ohne die vollständige und dauerhafte Genesung der Patientin herstellen zu können. Ein solches Behandlungsergebnis wäre aufgrund des Spitalsabschlussbericht vom 22. Juni 2009 unwahrscheinlich gewesen, weil dieser Bericht über den vom 1. Juni bis 25. Juni 2009 dauernden stationären Aufenthalt der Bw. im Wiener A-Krankenhaus Folge eines „*Z. n. Sturz mit unterem Schambeinbruch sowie WK-Fraktur S2*“ gewesen war und die Bw. zum Zeitpunkt der Entlassung mit dem „*Rollator*“, also einer fahrbaren Gehhilfe, die gehbehinderten oder körperlich schwachen Personen als fortwährende Stütze beim Gehen dient und zum Teil mit weiterem Zubehör wie Transportkörben oder –taschen, Regenschirm oder Klemme für einen Gehstock, ausgestattet sein könnte, soweit gehfähig war, dass die Entlassung in häusliche Bedingungen erfolgen konnte.

Dass die Bw. zumindest von Beginn des Jahres 2009 an behindert gewesen sein dürfte, war schon allein aus den Krankheitsgeschichten des Jahres 2009 in Verbindung mit jenen des Vorjahres abzuleiten, wenn die Bw. dem Abschlussbericht des Wiener A-Krankenhauses vom 28. April 2008 über den stationären Aufenthalt vom 18. April 2008 bis 19. April 2008 zufolge „*seit Monaten zunehmende Beschwerden im Bereich des rechten Handgelenkes, ein klinisch und neurologisch nachgewiesenes Karpaltunnelsyndrom*“ gehabt habe. Bei dem medizinischen Begriff „*Karpaltunnelsyndrom*“ handelt es sich um ein Kompressionssyndrom des Nervus medianus im Bereich der Handwurzel, dessen typisches Erstsymptom nächtlich auftretende Schmerzen oder Missemmpfindungen sind, die von der Hand in den gesamten Arm einstrahlen können; im fortgeschrittenen Stadium kann es zu einem Muskelschwund im Bereich des Daumenballens, Schwäche beim Zupacken und zu einer Minderung des Tastgefühls kommen. Die Höchstwahrscheinlichkeit dieses Beweiswürdigungsergebnisses fand in der Mitteilung der Landesstelle Wien des Bundessozialamts, derzufolge ein Grad der Behinderung von 50 % bei der Bw. zumindest seit 2009 bestehe, seine Deckung.

---

Bereits aufgrund der obigen Ausführungen war die Ursache des Heimaufenthalts aus den ärztlichen Befunden des „Wiener A-Krankenhaus“ vom 28. April 2008, 22. Juni 2009 und 21. September 2009 samt dem Schreiben des B-Krankenhauses vom 7. Oktober 2008 abzuleiten. Hinsichtlich der Höhe der angefallenen Heimkosten sei zunächst das dem Unabhängigen Finanzsenat per Fax am 23. Dezember 2010 übermittelte „Leistungsverzeichnis Appartement“, welches „*Wohnen im Appartement einschließlich Verpflegung und*

*Grundbetreuung (pro Monat und Appartement)*" umfasst, dargestellt:

<i>Appartement</i>			<i>Halbpension</i>	<i>Vollpension</i>
<i>Einzelappartement</i>	(1 Person)	<i>30 m<sup>2</sup></i>	€ 1.521,37	€ 1.598,16
<i>Doppelappartement</i>	(2 Personen)	<i>41 m<sup>2</sup></i>	€ 2.787,64	€ 2.941,20
<i>Doppelappartement</i>	(2 Personen)	<i>45 m<sup>2</sup></i>	€ 2.830,36	€ 2.983,92
<i>Doppelappartement</i>	(2 Personen)	<i>51 m<sup>2</sup></i>	€ 2.963,80	€ 3.117,36
<i>Luxusappartement</i>	(2 Personen)	<i>70 m<sup>2</sup></i>	€ 4.752,36	€ 4.905,92

*Für die Appartements ... können keine individuellen Zuschüsse seitens Fonds Soziales Wien beansprucht werden.*

*Bei Nachweis einer ehemaligen Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer Wien wird ab Beginn des 3. Monats ein Preisnachlass von 7% (ausschließlich im Appartement) gewährt.*

*Unter Punkt I a. des Leistungsverzeichnisses wurden die Zuschläge wie folgt dargestellt:*

<i>Balkon</i>	<i>Terrasse</i>	<i>Terrasse</i>	<i>Garage</i>	<i>Abstellplatz</i>	<i>Kleine Terrasse</i>
<i>4 m<sup>2</sup></i>	<i>11 m<sup>2</sup></i>	<i>19 m<sup>2</sup></i>			
€ 15,20	€ 57,98	€ 68,54	€ 87,59	€ 34,55	€ 29,42"

Punkt I b. des in Rede stehenden Verzeichnisses zufolge seien an pauschalen Manipulationsgebühren eine Gebühr im Einzugsjahr von € 90,81 pro Appartement, eine jährliche Gebühr von € 49,09 sowie eine Gebühr für eine 2. Person von € 24,54 zu entrichten.

Wenn Dr. Stern als rechtsfreundliche Vertreterin der Bw. in ihrem Schreiben vom 17. November 2010 behauptet, ein Zweiraumappartement für eine Einzelperson stelle weder für österreichische Verhältnisse, noch für die individuellen Verhältnisse der Klientin einen Luxus dar, änderte dieses Vorbringen nichts an der Tatsache, dass die Bw. sich nicht allein, sondern gemeinsam mit ihren Ehegatten entschlossen hatte, das in Rede stehende Doppelappartement zu Wohnzwecken zu benutzen, infolge dessen die Kosten für das in Rede stehende Doppelappartement die unmittelbare Folge eines Verhaltens war, zu dem sich die Bw. aus freien Stücken, das heißt freiwillig entschlossen hatte. Hatte der Heimaufenthalt seine Ursache im mangelnden Gesundheitszustand der Bw., so waren die Aufwendungen der Höhe nach nur soweit zwangsläufig, als sie den Umständen nach notwendig waren und einen angemessenen Betrag nicht überstiegen hatten. Von den angefallenen Heimkosten für ein für zwei Personen bestimmtes Zweiraum-Appartement waren daher lediglich jene Kosten, die mit dem Gebrauch eines Einzelappartements samt Halbpension angefallen wären, als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG anzuerkennen, wobei von den Einzelappartementkosten anstelle des von der Bw. mit € 308,40 bezifferten Pflegegeldbetrages das im Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt für das Jahr 2009 offen gelegte „Bundespflegegeld von 11 bis 12“ in Höhe von € 568,60 ebenso wie eine Haushaltsersparnis in Abzug zu bringen war. Hatte die un-

tergebrachte Bw. die Kosten getragen, so war eine Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten (ausgehend vom Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr.416/2001 von € 196,20 € monatlich abzüglich des Werts für die Beheizung und Beleuchtung mit 1/10 von € 196,20, ein Frühstück mit 1/10 von 196,20 und das Mittagessen mit 3/10 von € 196,20, also 5/10 von € 196,20, das sind € 98,10/Monat) in Höhe von € 1.177,20 anzusetzen. Wurde eine Bestätigung des Bundessozialamts vom 29. Juli 2010 nachgereicht, derzu folge bei der Bw. ein Grad der Behinderung von 50 % zumindest seit 2009 bestehe, so waren die Heimkosten in Höhe von (€1.521,37/Monat x12 =) 18.256,44 € samt der pauschalierten Manipulationsgebühr von € 49,09 abzüglich des in Höhe von € 568,40 bezogenen Pflegegelds und der Haushaltsersparnis von € 1.177,20, also in Höhe von € 16.559,93 als außergewöhnliche Belastung bei eigener Behinderung wegen Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe 2) im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) anzuerkennen.

Was die mit der Berufung angefochtene Anwendung eines Selbstbehalts bei den von Dr. Stern als Heilbehandlungskosten bezeichneten Ausgaben betrifft, wurden diese Kosten unter der Kennzahl 476 der Einkommensteuererklärung 2009 in Höhe von € 7.573,80 als Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalts (§ 34 Abs.4 EStG 1988) und daher nicht als tatsächliche Kosten einer Behinderung geltend gemacht.

Für die Abänderung des angefochtenen Bescheides in Form der Wertung der mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit € 7.411,67 in Abzug gebrachten „Ausgaben ohne Selbstbehalt“ als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung war letztendlich entscheidend, dass dem Abschlussbericht des „Wiener A-Krankenhaus“ vom 21. September 2009 zufolge Laborbefunde (z. B. Labor - 20. März 2009, Labor- Kontrolle - 25. März 2009 und 27. März 2009, EKGs vom 20. März 2009, 23. März 2009 und 27. März 2009, eine Echokardiographie vom 24. März 2009, eine Ultraschalluntersuchung betreffend Abdomen/kleines Becken vom 23. März 2009, ein Thorax- Röntgen vom 23. März 2009) während des Krankenhausaufenthalts vom 20. März 2009 bis 27. März 2009 erstellt worden waren, die für die Erstellung des von Dr. M. mit 21. September 2009 datierten Abschlussberichts des „Wiener A-Krankenhaus“ zweckdienlich waren; erst mit letztgenannten Bericht war die Ursache der Heimkosten in Krankheiten der Bw. ab dem Jahr 2009 anzunehmen. War der stationäre Aufenthalt der unter Osteoporose sowie unter ASKL-Vertigo leidenden Bw. vom 1. Juni 2009 bis 22. Juni 2009 Folge eines „Z. n. Sturz mit unterem Schambeinbruch sowie WK- Fraktur S 2“, so waren die Krankenkosten für die Zeiträume vom 20. März 2009 bis 27. März 2009 und 1. Juni 2009 bis 22. Juni 2009 von insgesamt € 4.953,50 als tatsächliche Kosten aus Behinderung anzuerkennen. Beträgt der Grad der Behinderung laut Bestätigung des Bundessozialamts 50 %, so waren die mit € 1.272 bezifferten Kosten nach dem Unfall ebenso wie die der be-

richtigten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 ersichtlichen Arztkosten in Höhe von € 315, Apothekerkosten € 991,35 und Heilbehelfe von Höhe von € 41,95 als tatsächliche Kosten aus einer Behinderung zu werten.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die neu ermittelten tatsächlichen Kosten nach einer Behinderung der Bw. dargestellt:

Heimkosten (€ 1.521,37 x 12)	18.256,44 €	
Pauschale Manipulationsgebühr	49,09 €	
Pflegegeld	- 568,40 €	
Haushaltsersparnis	-1.177,20 €	
Heimkosten NEU	16.559,93 €	16.559,93 €
Krankenhausaufenth. vom 20.3.2009 – 27.3.2009; 1.6.2009 – 24.6.2009		4.953,50 €
Pflegekosten nach Unfall		1.272,00 €
Arzkosten		315,00 €
Apothekerkosten		991,35 €
Heilbehelfe		41,95 €
Tatsächliche Kosten nach der Behinderung		24.133,73 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Jänner 2011