



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 Wien, A-Straße 2, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 5. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 4. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe stimmen mit jenen in der Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2009 überein und bleiben in ihrem Bestand unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin, wohnhaft in einem amtsbekannten Wiener Pensionistenwohnheim.

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2007 beantragte Dr. Rebekka Stern als steuerliche Vertreterin der Bw. die Anerkennung von Kosten für ein „Pflegeheim“ in Höhe von (€ 15.055,25 abzüglich einer Haushaltsersparnis von € 1.883,52=) € 13.171,73 wegen Pflegebedürftigkeit sowie Heilbehandlungskosten in Höhe von (Apothekerkosten (€ 460,59) + Fahrtkosten (€ 4,60)=) € 465,19 als außergewöhnliche Belastung; der Grad der Behinderung betrage 70 %.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2007, mit welchem "*ein Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988)*" von € 363 € in Abzug gebracht worden war, vertrat das Finanzamt mit Verweis auf die Begründung des Vorjahresbescheides die Rechtsmeinung:

Kosten für die Unterbringung in einem Seniorenheim seien grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung i. S. des § 34 EStG 1988. Die Unterbringung könne nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die Pflegebedürftigkeit erhöhte Aufwendungen verursache. Von Pflegebedürftigkeit sei auszugehen, wenn die tatsächliche Unterbringung in einem Pflegeheim oder in einer Pflegestation erfolge. Bei den in Rede stehenden Kosten handle es sich um die Kosten für ein Appartement; Pflegekosten und Kosten für Betreuung- und Hilfeleistung seien nicht angefallen.

Mit der Berufung gegen den zuvor genannten Bescheid beantragte die steuerliche Vertreterin die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2007 in Form der steuermindernden Berücksichtigung der beantragten Pflegeheim- und Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung:

Die Bw. lebe aufgrund ihrer Behinderung in einem Pflegeheim. In der eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2007 seien außergewöhnliche Belastungen aus Anlass der Unterbringung in einem Pflegeheim sowie Heilbehandlungskosten geltend gemacht worden. Gemäß § 35 Abs. 5 EStG seien anstelle der Pauschbeträge die tatsächlichen Kosten aus der Behinderung beantragt worden. Mit dem angefochtenen Bescheid seien die beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Begründung abgewiesen worden.

Mit dem auf Ergänzung der Berufung gerichteten Schreiben vom 13. Jänner 2009 ersuchte das Finanzamt um a) Vorlage der Pflegeheimabrechnungen samt einer Bestätigung des Heimes über die Zusatzleistungen auf Grund der Pflegebedürftigkeit; b) Bekanntgabe, ob Pflegegeld beantragt worden sei bzw. ob mittlerweile ein Anspruch auf Bundespflegegeld bestehe; c) Vorlage der Bescheinigung hinsichtlich der 70%igen Behinderung und einer ~~Aufstellung~~ <sup>Ausstellung</sup> des nachgewiesenen Nachweis der Kosten der Heilbehandlung (€ 464,19).

Mit dem Begleitschreiben vom 19. Februar 2009 übermittelte Dr. Stern dem Finanzamt an Kostenbestätigungen für das Jahr 2007 u. a. jene des Heimes, derzufolge die Bw. im Jahr 2007 (nur) Kosten für ein Appartement in Höhe von € 15.055,25 im Pensionisten - Wohnhaus bezahlt habe, und zeigte der Abgabenbehörde I. Instanz an: Die Klientin beziehe seit 1. Februar 2008 ein Pflegegeld.

Mit der den angefochtenen Bescheid abändernden Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt zwar - zusätzlich zu dem der Bw. bereits im angefochtenen Bescheid zugesprochenen Freibetrag in Höhe von € 363 gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 - die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 378,40 als außergewöhnliche Belastungen im Sinn des § 34 EStG 1988 an, versagte jedoch den Kosten für das Pensionistenwohnheim die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 mit der Begründung:

*„Kosten für die Unterbringung in einem Pensionistenheim sind grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung i.S. des § 34 EStG 1988. Die Unterbringung kann nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn die Pflegebedürftigkeit erhöhte Aufwendungen verursacht. Von Pflegebedürftigkeit ist auszugehen, wenn die tatsächliche Unterbringung in einem Pflegeheim oder in einer Pflegestation erfolgt. Mit Vorhalt vom 13. Jänner 2009 wurde die Bw. aufgefordert, einen Nachweis zu erbringen, dass 2007 Pflegekosten und Kosten für Betreuung- und Hilfeleistung angefallen sind. Laut beigebrachter Bestätigung des Kuratoriums A. hat die Bw. im Jahr 2007 nur Kosten für ein Appartement in Höhe von € 15.055,25 im Pensionisten-Wohnhaus „1+“ bezahlt. Die 2007 angefallenen Pflegekosten und Kosten für Betreuungs- und Hilfeleistung wurden mit € 0 bestätigt. Es wird auf die diesbezügliche abweisende Berufungsentscheidung 2006 vom 28. Juli 2008 verwiesen.“*

Mit Schreiben vom 12. April 2009 beantragte die steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung gem. § 276 BAO mit der Begründung:

Gemäß § 35 EStG seien Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen Behinderung des Steuerpflichtigen selbst als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liege vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25 % betrage.

Die Bw. lebe aufgrund ihrer nachweislichen Behinderung von 70 % in einem Senioren- und Pflegeheim. Die Bw. sei aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Senioren- und Pflegeheim angewiesen. Die aus dem Aufenthalt im Senioren- und Pflegeheim resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß §§ 34 und 35 EStG in Höhe der tatsächlichen Kosten für das Kalenderjahr 2007 als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden.

Abweichend von den steuerrechtlichen Bestimmungen habe die Finanzbehörde die beantragten Mehraufwendungen aus der körperlichen Behinderung nicht anerkannt.

Aufgrund der körperlichen Behinderung sei die Bw. nicht in der Lage einen eigenen Haushalt zu führen und sich selber zu versorgen. Aus diesem Anlass sei auch die Übersiedlung in ein Senioren- und Pflegeheim erfolgt. Dadurch entstünden der behinderten Bw.

Mehraufwendungen aus den Betreuungs- und Hilfsdiensten des Heimes für regelmäßig wiederkehrende Verrichtungen des täglichen Lebens zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz, also mit der Behinderung zusammenhängende Kosten. Solche Mehraufwendungen seien der Bw. bereits entstanden.

Der Gesetzgeber habe die Mehraufwendungen, die einem Steuerpflichtigen aufgrund seiner Behinderung erwachsen, nicht eingeschränkt, d.h. konkrete Kostenbelastungen seien nicht ausgenommen worden.

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

Abschließend wies die steuerliche Vertreterin sinngemäß auf die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde zur Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats Außenstelle Wien vom 21. Juli 2008, RV/2111-W/08 betreffend Einkommensteuer 2006, mit der ein Verfahren wegen einer gleichen Rechtsfrage anhängig sei, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung sei, hin.

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

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

„(1)	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:	
	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.	
(2)	Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.	
(3)	Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.	
(4)	...	
...	...	
(6)	Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:	
	-	...
	-	Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
	-	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.

	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.
(7)	...
...	...“

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

„(1)	Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen		
	-	durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,	
	-	...	
	und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.		
(2)	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 Kriegsopferversorgungsgesetzes 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:		
	-	Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).	
	-	Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.	
	-	In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen 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.	
	(3)	Es wird jährlich gewährt	
	bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von		
	... % bis 65 %	ein Freibetrag von	... €

	65 % bis 74 %	ein Freibetrag von	363 €
	75 % bis ... %	ein Freibetrag von	... €

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 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.

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 ~~Überwieg~~ <sup>Überwiegt</sup>. Dienstleistungen wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisenversorgung werden regelmäßig in Anspruch genommen. Es wird kein eigener Haushalt geführt.

Die Bezeichnung der Appartementkosten der Bw. als Pflegeheimkosten ändert nichts an der Tatsache, dass das in Rede stehende Heim ein Wohnhaus für Pensionisten ist; auf der Homepage des Kuratoriums Wiener Pensionisten- Wohnhäuser ist über den Vertragspartner der Bw. unter dem Titel „GEPFLEGT WOHNEN in den Häusern zum Leben!“ zu lesen:

*„Unsere Philosophie ist es, älteren WienerInnen komfortable Wohnungen anzubieten, in denen sie frei von beschwerlichen Alltagsarbeiten gepflegt wohnen und sicher leben können. Wir sehen unsere Aufgabe auch darin, unseren BewohnerInnen ein Leben in Geselligkeit und Freude zu ermöglichen. Vielfältige soziale Kontakte bereichern das Leben und leisten einen Beitrag für seelisches Wohlbefinden und geistige Fitness. Unsere Wohnform und die zahlreichen Freizeitaktivitäten bieten dazu Gelegenheit!*

*Aber auch Angebote, wie Kultur- und Festveranstaltungen, Ausflüge und Heurigenbesuche finden bei den BewohnerInnen großen Zuspruch. Unsere AnimatorInnen sorgen für Spaß und für den Erfolg dieser Aktivitäten.*

*Darüber hinaus ist uns die Teilnahme der SeniorInnen am vielfältigen gesellschaftlichen und kulturellen Leben der Stadt ein großes Anliegen - daher sind viele unserer Veranstaltungen öffentlich zugänglich. Angehörige und Freunde unserer BewohnerInnen sowie SeniorInnen aus der Umgebung sind uns herzlich willkommen!*

*Bei Unterstützungsbedarf im Alltag bieten wir Betreutes Wohnen im Appartement. Für erkrankte oder pflegebedürftige BewohnerInnen verfügt jedes Haus über einen stationären Bereich, in dem Pflege und medizinische Behandlung gewährleistet sind.“*

In den Tarifen des Einzel- bzw. Doppelappartements ist folgende Grundleistung gemäß Betreuungsvertrag enthalten:

-	<i>Individuelles Wohnen mit eigenen Möbeln in Einzel- oder Doppelappartements mit Duschbad, WC, wöchentlicher Appartementreinigung sowie Radio- und Kabel-TV-Gebühren (inkl. Kosten für Strom, Heizung und Warmwasser, Betriebs- sowie Instandhaltungskosten des Gebäudes und der Versorgungsbereiche)</i>
-	<i>Periodische Reinigung der Fenster und der zur Verfügung gestellten Vorhänge</i>
-	<i>Möglichkeit für einen eigenen Telefon- und Internetanschluss</i>
-	<i>Nutzung der Gemeinschaftsräume und -einrichtungen, wie großer Saal, Hobby- und Werkräume, Internet-Stationen etc.</i>
-	<i>Drei Mahlzeiten täglich aus der hauseigenen Küche (Frühstücks- und Mittagsbuffet - Wahl aus mindestens drei Menüs - mindestens einmal wöchentlich auch warmes Abendessen)</i>
-	<i>Nutzung der Freizeiteinrichtungen, wie Gymnastikraum, großteils Sauna und Solarium, Lang- oder Schwingkegelanlage, Indoor - Minigolfanlage in einigen Häusern, Billard, Hallenbäder in drei Häusern etc.</i>
-	<i>Hilfestellung in allen Lebenslagen durch Diplomierte SozialarbeiterInnen, ErnährungsberaterInnen, ErgotherapeutInnen und PsychologInnen</i>
-	<i>Kleine Reparaturarbeiten durch Technische HausbetreuerInnen</i>
-	<i>"Erste Hilfe-Leistungen" in Notfällen rund um die Uhr durch Pflegefachkräfte</i>
-	<i>Vielfältige Freizeit- und Kulturangebote, unterstützt von AnimatorInnen</i>
-	<i>Ausflüge</i>
-	<i>Bewohnerservice</i>
-	<i>Direktion und Rezeption</i>
-	<i>Hausordination - freie Arztwahl</i>
-	<i>Im stationären Bereich leisten wir <b>gegen weiteres Entgelt</b> Vollpflege durch qualifiziertes Personal.</i>

*Können Sie nur einen Teil der Kosten bezahlen und verfügen Sie über kein sonstiges Vermögen, bzw. können Ihre Angehörigen keinen finanziellen Beitrag erbringen, dann leistet die Stadt Wien einen Zuschuss aus öffentlichen Mitteln."*

Bereits mit der Gewährung des Freibetrages wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in dem mit 4. Dezember 2008 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 anerkannte das Finanzamt die Behinderung der Bw.. Da die Heimverwaltung dem Finanzamt mit dem Schreiben vom 11. Juni 2008 den Anfall von lediglich Kosten für ein Appartement in Höhe von € 15.055,25 bestätigt hatte, fehlte ein stichhaltiger Beweis für die Ursächlichkeit der Appartementkosten in einer Krankheit/Behinderung; dies, obwohl der Unabhängige Finanzsenat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 in Form einer Berufungsentscheidung mit folgender Begründung abgewiesen hatte:

*„Die steuerliche Vertreterin hat weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag behauptet, in dem von der Bw. im Streitjahr für ihren Aufenthalt im Seniorenpflegeheim bezahlten Betrag von 9.791,45 € seien Aufwendungen für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten. Bereits daraus ergab sich, dass die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in keinem Recht verletzt worden war, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.*

*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 hatte."*

Aus dem Hinweis der steuerlichen Vertreterin auf das beim Verwaltungsgerichtshof mit der Zl. 2008/13/0185, anhängige Verfahren zur Beschwerde der Bw. gegen die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2006, war für die Bw. im gegenständlichen Verfahren nichts zu gewinnen, weil der Verwaltungsgerichtshof die im gegenständlichen Berufungsverfahren strittige Rechtsfrage bereits mit seinem Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 97/14/0102, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, beantwortet hatte; Indizien für ein Abgehen des Verwaltungsgerichtshofs von seiner bisherigen Rechtssprechung zu den Kriterien für die Anerkennung von Appartementkosten in einem Pensionistenwohnheim als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 1 EStG 1988 waren aus den in den letzten Jahren ergangenen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs nicht zu deuten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juli 2009