



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. R. S., XXXX Wien, A-Str. 15/1/30, vom 12. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. Martin König, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2005 und 2006 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 wird abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin.

Mit den beim Finanzamt am 12. September 2006 eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 und 2005 beantragte Dr. R. S. als steuerliche Vertreterin der Bw. die Anerkennung von Pflegeheimkosten in Höhe von (€ 11.500 abzügl. Haushaltsersparnis von € 2.354,40=) € 9.145,60 für das Jahr 2000 bzw. (€ 13.878 abzügl. Haushaltsersparnis von € 2.354,40=) € 11.523,60 für das Jahr 2005 sowie im Jahr 2005 angefallene „Kosten der Heilbehandlung“ von € 1.227,75, bestehend aus Apothekerkosten von € 519,75 und Arztkosten von € 708, als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1998.

Zu den Pflegeheimkosten wurde im Begleitschreiben zu den o. a. Abgabenerklärungen vorgebracht: Die Mandantin habe am 25. Juli 1996 einen Schlaganfall erlitten, aus dessen

Anlass sie eine Unterbringung in einem Pflegeheim gesucht habe. Da sie nach einiger Wartezeit in das Haus an der T-Str. am 1. Mai 1997 übersiedeln habe können, sei der Tatbestand des § 34 EStG 1988, wonach die Kosten für ein Pflegeheim steuerlich dann abzugängig seien, wenn der Steuerpflichtige aus Krankheitsgründen in einem Senioren- und Pflegeheim untergebracht sei, erfüllt.

Als Beweisgrundlage wurde dem Schreiben der Befund des AKH Linz, in welches die Bw. anlässlich ihres Schlaganfalls eingeliefert worden war, beigelegt.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 12. September 2006, die tatsächlichen Kosten wegen Behinderung durch „*Nachweis des Grads der Behinderung (Bescheid des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen oder Bezug von Pflegegeld)*“ und die „*Heimbestätigung, ob die Betreuung in einer Bettenstation erfolgte bzw. inwiefern ein besonderer Pflegeaufwand gegeben war,*“ zu ergänzen, teilte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt mit dem Schreiben vom 30. November 2006 mit: Die Klientin sei aus Anlass eines Schlaganfalls in ein Pflegeheim gekommen; zahlreiche Operationen sowie die Implantation eines Herzschrittmachers seien gefolgt. Die Bw. könne sich nur mit einem Rollmobil fortbewegen. Der gestellte Antrag auf Bestätigung des Behindertengrades werde nachgereicht, sobald das Bundessozialamt die Bescheinigung ausgefertigt habe.

Mit Bescheiden vom 5. Jänner 2007 nahm das Finanzamt das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 wieder auf und erließ sowohl einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, als auch einen Einkommensteuer(erst)-bescheid für das Jahr 2005, ohne die in Rede stehenden Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 in den zuvor genannten Einkommensteuerbescheiden anzuerkennen. Dies mit der Begründung im Einkommensteuerbescheid 2000, dass die in Rede stehenden Heimkosten mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 seien, weil es sich lediglich um Kosten für die Unterbringung in einem Appartement handle. Für das Antragsjahr 2000 sei weder ein Anspruch auf Pflegegeld festgestellt worden, noch seien - laut Auskunft des Heims - bis dato tatsächlich besondere pflege/ betreuungsbedingte Aufwendungen angefallen. Somit sei weder eine von der Bw. behauptete Pflegebedürftigkeit vorgelegen, noch würden die Kosten für die Unterbringung, Zimmer/ Wäschereinigung, Verpflegung Aufwendungen zur Heilung einer Krankheit, somit Krankheitskosten im Sinn des § 34 EStG darstellen.

Dem Hinweis in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2000 zufolge sei eine rückwirkende Feststellung einer Behinderung durch die zuständige Behörde bis dato nicht übermittelt worden und „*würde am Sachverhalt, dass keine besondere Betreuung/Pflege erfolgte, nichts ändern*“.

Hinsichtlich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2005 führte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2005, in welchem Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 1.227 anerkannt worden waren, ins Treffen: *Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.304,58 nicht übersteigen würden. Die „Kosten für die Unterbringung im Appartement seien mangels besonderem Pflege-/ Betreuungsaufwand keine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988“. Die Kosten für Arzt/Apotheke seien mangels festgestellter Behinderung von mindestens 25 % um den steuerlichen Selbstbehalt zu kürzen.*

Mit der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2005, mit welcher die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2005 und die erneute Veranlagung der Einkommensteuer der Kalenderjahre 2000 und 2005 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheim- und Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung beantragt wurden, brachte die steuerliche Vertreterin vor: Ihre Mandantin sei mit einem Cerebralen Insult in das Krankenhaus am 25. Juli 1996 eingeliefert worden. Aus Anlass des Schlaganfalls und dessen Folgewirkungen zusammen mit der fortschreitenden Osteoporose und den permanenten Wirbelsäulenbeschwerden sei für die Bw. ein Pflegeheim gesucht worden, in welches sie nach einiger Wartezeit am 1. Mai 1997 übersiedelt sei.

Diese Krankengeschichte belege, dass die Bw. aus Krankheitsgründen im Pflegeheim wohne. „*Ist aufgrund einer Krankheit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.*“

Gemäß § 34 EStG seien die Kosten der Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim dann außergewöhnliche Belastungen, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Sei aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so seien auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates UFSW GZ RV/0916- W/05 seien „*Aufwendungen für ein Pflegeheim infolge Krankheit des Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen*“.

Wenn ein betagter Mensch aus Krankheitsgründen in ein Senioren- und Pflegeheim gehe, sei der Bedarf einer Betreuung oder Pflege keine Behauptung (vgl. Bescheidbegründung), sondern ein Faktum. Die Bw. sei seit dem Schlaganfall auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen.

Während des Aufenthaltes im Senioren- und Pflegeheim habe sich der Gesundheitszustand der Bw. zunehmend verschlechtert. So sei im Kalenderjahr 2003 die Implantation eines

Herzschrittmachers erforderlich gewesen. Aufgrund einer Gehbehinderung könne sich die Bw. seit Jahren nur mit einem Rollmobil fortbewegen.

Da die Bw. die gesetzlichen Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastungen ab ihrer Übersiedlung in ein Senioren- und Pflegeheim erfülle, stehe die steuerliche Begünstigung für die beantragten Unterbringungskosten in einem Pflegeheim zu.

Mit den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 27. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2005 hielt das Finanzamt der Bw. vor:

*„Auch wenn eine Krankheit vorliegt, ist nicht jeder Aufwand eine außergewöhnliche Belastung. Kosten für Wohnen und Verpflegung sind typische gewöhnliche Belastungen (und stellen auch keinen Heilbehandlungsaufwand dar). Daher stellen Heimkosten nur im Zusammenhang mit einer zwangsläufigen BESONDEREN Pflege bzw. Betreuung eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar. Von einer besonderen Betreuung ist bei Gewährung von Pflegegeld auszugehen. Pflegegeld wurde jedoch nicht gewährt. Ob die Erkrankung (Schlaganfall, Osteoporose) eine besondere Pflege/Betreuung zwangsläufig erforderlich machte, wurde nicht nachgewiesen. Laut Rücksprache mit der Heimleitung (am 3. Jänner 2007) war (bis dato) keine besondere Pflege/Betreuung (trotz des von Ihnen angeführten Schlaganfallen) erforderlich.“*

Mit dem beim Finanzamt am 29. März 2007 eingelangten Schreiben vom 28. März 2007 wurde der Vorlageantrag gem. § 276 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2005 mit folgender Begründung gestellt.

*„Mit der Einbringung der berichtigten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Kalenderjahre 2000 und 2005 und dem Hinweis, dass die Mandantin aus Anlass einer Krankheit in ein Pflegeheim gegangen ist, wurden dem zuständigen Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht, von denen die Behörde zuvor noch keine Kenntnis hatte. Bei der Entscheidung der Behörde, ob das Verfahren aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen wieder aufzunehmen ist, ist den bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen insofern Rechnung zu tragen, als die steuerlichen Auswirkungen bedeutend über die Geringfügigkeit hinausgehen.“*

*Rubr. Mandantin übersiedelte im Mai 1997 in ein Pflegeheim, nachdem Sie im Juli 1996 einen Schlaganfall erlitt, aufgrunddessen es ihr nicht mehr möglich war, alleine zu leben und sich selber zu versorgen, d.h. ihren Haushalt zu führen. Schon in den achtziger Jahren waren mehrere Knieoperationen notwendig gewesen, welche die Mandantin in Ihrer Fortbewegung behinderten. Der schon seit Jahrzehnten bestehende Gehörschaden konnte durch Operationen nicht gemildert werden und stellt somit eine zusätzliche Belastung dar. Die Implantation eines Herzschrittmachers im Kalenderjahr 2003 belastete die Mandantin extrem. Die Vielzahl der Behinderungen wurde nunmehr auch dem Bundessozialamt bekannt gegeben; der Grad der*

*Behinderung ist in Prüfung. Die diesbezügliche rückwirkende Behindertenbescheinigung wird nach Rücksprache mit dem Bundessozialamt voraussichtlich im Mai 2007 ausgestellt.*

*Die Kenntnis dieser Umstände hätte im Erstverfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.*

*Die Wiederaufnahme der mit Bescheid abgeschlossenen Verfahren ist der Behörde insofern möglich, als der Sachverhalt der Behörde zuvor nicht vollständig bekannt gewesen ist.*

*Gemäß § 34 EStG sind die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim absetzbar, wenn aus Gründen von Krankheit oder Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten ist.*

*Nach dem Bundespflegegeldgesetz liegt eine besondere Betreuungsbedürftigkeit vor, wenn der Anspruchswerber nicht mehr in der Lage ist, seinen Haushalt (Beschaffung von Nahrungsmittel und Zubereitung der Mahlzeiten, Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, Pflege der Leib- und Bettwäsche usw.) zu führen.*

*Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gem. §§ 34 und 35 steht rubr.*

*Mandantin die steuerliche Begünstigung der Unterbringungskosten in einem Pflegeheim sowie der Heilbehandlungskosten zu.*

*Die Nichtanerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen und damit die Versagung der steuerlichen Begünstigungen bei gleichzeitiger Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen ist ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.“*

Mit der beim Finanzamt am 16. Juli 2007 eingelangten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 wurden Kosten für Pflegebedürftigkeit in Höhe von (Pflegeheimkosten € 14.724 abzügl. Pflegegeld in Höhe von € 741,50 und Haushaltsersparnis in Höhe von € 1.883,52=) € 12.098,98 sowie Kosten der Heilbehandlung (Apothekerkosten) in Höhe von € 395,65 als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 geltend gemacht.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2006 anerkannte das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen unter dem Titel „*Tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung*“ in Höhe von € 8.289,70 mit der Begründung, dass das Pflegegeld erst ab August 2006 bezogen worden sei, weshalb die beantragten Pflegeheimkosten nur für fünf Monate steuerlich anerkannt werden hätten können; die Haushaltsersparnis sei angepasst worden.

Mit der Berufung gegen den letztgenannten Einkommensteuerbescheid brachte die steuerliche Vertreterin gegen die Aliquotierung der Pflegeheimkosten vor, dass bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsminderung auszugehen sei, weshalb die Mandantin als behindert gelte. Die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung einer Behinderung gelte für Zwecke der Steuerermäßigung immer für das ganze Kalenderjahr; eine Aliquotierung sei nicht vorzunehmen.

Im Übrigen liege bei der Bw. eine 100%ige Behinderung vor, und das schon seit mehreren Jahren.

Mit Vorhalt des UFS vom 13. November 2007 wurde die Bw. um Abgabe einer Stellungnahme zu den nachfolgenden Punkten ersucht:

„1)	<i>Das Schreiben vom 11. September 2006 betreffend „Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2000 bis 2005“ lautet: „die Bw erlitt am 25. Juli 1996 einen Schlaganfall ... Am 1. Mai 1997 konnte“ die Bw. „nach einiger Wartezeit endlich in das Haus an der T. übersiedeln.“ Um Vorlage des mit dem K. der W. Pensionisten-Wohnhäuser abgeschlossenen <u>Betreuungsvertrages</u> wird ersucht.</i>
2)	<i>Mit den beim Finanzamt am 12. September 2006 eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 und 2005 in Verbindung mit der beim Finanzamt am 16. Juli 2007 eingelangten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2006 wurden Pflegeheimkosten in Höhe von (€ 11.500 abzügl. Haushaltsersparnis von € 2.354,40=) € 9.145,60 für das Jahr 2000, (€ 13.878 abzügl. Haushaltsersparnis von € 2.354,40=) € 11.523,60 für das Jahr 2005, (€ 14.724 abzügl. Pflegegeld in Höhe von € 741,50 und Haushaltsersparnis in Höhe von € 1.883,52) € 12.098,98 als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 geltend gemacht. Um Beschreibung des Umfangs der an die Bw. erbrachten Leistungen in den Streitjahren samt Vorlage eventuell vorhandener Beweismittel, die dem UFS Gewissheit über die Richtigkeit der Beschreibung verschaffen, wird ersucht.</i>
3)	<i>Wann wurde der Antrag auf Pflegegeld erstmals nachweislich gestellt? Um Vorlage dieses Antrags samt Zustellnachweis und den dem Antragschreiben beigelegten ärztlichen Bestätigungen wird ersucht. Für den Fall, dass die Antragstellerin den Gerichtsweg zwecks Durchsetzung ihres Anspruchs beschritten hat, wird um Bekanntgabe der Geschäftszahl zum Gerichtsverfahren sowie um Vorlage des in diesem Gerichtsverfahren erstellten Sachverständigengutachtens ersucht.</i>
4)	<i>Um Vorlage sämtlicher sonstiger Beweismittel, die der o. a. Berufung zugrunde gelegen sind und geeignet sein könnten, ihr Berufungsbegehren zu begründen, wird ersucht.“</i>

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2008 legte die steuerliche Vertreterin dem UFS den mit dem K. der W. P. (= KWP) abgeschlossenen Betreuungsvertrag sowie an Berichten jenen a) des Allgemeinen öffentlichen Krankenhauses der Landeshauptstadt Linz aus dem Jahr 1996, b) der Krankenanstalt des Göttlichen Heilands GmbH vom 17. Juli 2002; c) des Wilhelminenspitals aus dem Jahr 2003 vor.

Betreffend den in der Anlage zum Schreiben übermittelten Vertrag hielt die steuerliche Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung fest, dass der Betreuungsvertrag dem Parteienvertreter per Telefax vom Kuratorium mit folgender Anmerkung zugestellt worden sei: Der Vertrag stamme aus dem Jahr 1996, weswegen auch die letztgültige Fassung des Betreuungsvertrages mitgesendet worden sei, da dieser für die Bw. ebenfalls bindend sei. Betreffend den Kosten für die Pflegeheimdienste fügte die steuerliche Vertreterin ihrem wiederholten Vorbringen, demzufolge die Bw. am 25. Juli 1996 einen Schlaganfall erlitten habe, aus dessen Anlass und dessen Folgewirkungen ein Pflegeheim gesucht worden sei, in welches die Bw. am 28. Februar 1997 aufgenommen worden sei, hinzu:

Die Bw. habe keine nahen Verwandten mehr, Gatte und Tochter seien schon vor ihrem Schlaganfall verstorben gewesen; nur mehr weitschichtig Verwandte, denen eine ständige Betreuung der Bw. nicht möglich sei.

Das Einkommensteuergesetz bestimme, dass die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim außergewöhnliche Belastungen seien, wenn die Unterbringung aus Gründen von Krankheit oder Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit veranlasst sei.

Auf die Steuerpflichtige würden alle drei angeführten Anlässe für die Heimunterbringung zutreffen, obwohl ein einziger Grund als Ursache für den Alters- oder Pflegeheimaufenthalt ausreiche.

Eine Krankheit im medizinischen Sinn sei eine Störung der körperlichen, kognitiven, sozialen und/oder seelischen Funktionen, die die Leistungsfähigkeit eines Lebewesens subjektiv oder intersubjektiv deutlich wahrnehmbar negativ beeinflusse oder eine solche Beeinflussung erwarten lasse.

Seit dem Schlaganfall habe sich die Welt für die Bw. verändert: körperlich, kognitiv, sozial und seelisch. Die Bewältigung der Notwendigkeiten des täglichen Lebens sei der Bw. nicht mehr möglich gewesen. Die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sei daher für die Bw. zu einer Notwendigkeit geworden.

Nach dem Bundespflegegeldgesetz (BPGG) hätten Personen, die aufgrund einer körperlichen, geistigen, psychischen oder Sinnesbehinderung voraussichtlich für mindestens ein halbes Jahr ständiger Betreuung und Hilfe bedürfen, in Österreich Anspruch auf Pflegegeld.

Die Bw. habe in den 70iger Jahren mehrere, leider erfolglose Operationen wegen ihrer Schwerhörigkeit bzw. Taubheit gehabt. In den 80iger Jahren seien Knieoperationen gefolgt, die Gelenkschmerzen seien jedoch geblieben und würden bestehen. Mit dem Schlaganfall im Sommer 1996 sei es zu einem allgemeinen Zusammenbruch gekommen. In den Kalenderjahren 2001 und 2002 seien Augenoperationen erforderlich gewesen. Im Kalenderjahr 2003 sei die Implantation eines Herzschrittmachers erfolgt; seit 2005 könne die Bw. ohne Rollmobil nicht mehr gehen.

Das Pflegegeld habe den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern, sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen.

Ziel sei, dass der Pflegebedürftige mit dem Pflegegeld die erforderliche Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung in geeigneter Weise selbst sicherstellt.

Da die Bw. die erforderliche Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung aufgrund ihrer körperlichen Beeinträchtigungen nicht mehr selber sicherstellen können habe, sei die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim unumgänglich geworden.

Pflegebedarf liege vor, wenn eine Person bei Betreuungsmaßnahmen und bei Hilfsverrichtungen Unterstützung benötige. Betreuungsmaßnahmen würden jene Tätigkeiten meinen, die den persönlichen Bereich wie Kochen, Essen, Medikamenteneinnahme, An- und Auskleiden, Verrichtung der Körperpflege betreffen. Hilfsverrichtungen würden den sachlichen Lebensbereich betreffen, wie das Besorgen von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, Reinigen der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, Pflege der Leib- und Bettwäsche, Beheizen des Wohnraums einschließlich des Herbeischaffens des Heizmaterials sowie Mobilitätshilfe im weiteren Sinn (z.B. Begleiten bei Amtswegen oder bei Besuchen bei Ärzten).

Im Pflegeheim habe die Bw. die angeführten Grundleistungen, die sie aus eigener Kraft nicht mehr erbringen können habe, bekommen.

Was den Pflegeantrag betrifft, werde im Einkommensteuergesetz beispielhaft erwähnt, dass von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim ausgegangen werden könne, wenn ein Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 bestehe. Nach der Einstufungsverordnung des BPGG liege die Pflegestufe 1 vor, wenn die erforderliche Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung durch den Antragsteller selbst nicht mehr gewährleistet sei.

Obzwar die Bw. erst im Juli 2006 einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt habe (vgl. Beilage Bescheid über die Anerkennung von Pflegegeld ab 1. August 2006), seien die Voraussetzungen schon zum Zeitpunkt ihrer Übersiedlung in das Pflegeheim vorgelegen.

Mit Bestätigung vom 30. April 2007 seien der Bw. vom Bundessozialamt, Landesstelle Wien, ihre Behinderungen mit einem Grad von 100 % bestätigt worden.

Unabhängig vom Vorliegen einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit erfülle die Bw. die einkommensteuerlichen Bestimmungen für die Anerkennung der Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastungen vollinhaltlich.

Über Vorhalt vom 28. Jänner 2008 reichte die steuerliche Vertreterin dem UFS den Pflegegeldbescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 5. September 2006, demzufolge der Anspruch auf Pflegegeld ab 1. August 2006 in der Höhe der Stufe 1 anerkannt wurde und das Pflegegeld ab 1. August 2006 monatlich € 148,30 betrage, nach.

Mit Fax des Unabhängigen Finanzsenats vom 1. Februar 2008 wurde der steuerlichen Vertreterin nach Zitierung des § 4 Abs. 1 und 2 BPGG in der Fassung des BGBl. I Nr. 111/1998 zur Kenntnis gebracht: Laut Auskunft von Frau Unger (PVA Landesstelle Wien) sei der Antrag auf Pflegegeld am 19. Juli 2006 gestellt worden. Mit Bescheid vom 5. September 2006 sei der Anspruch auf Pflegegeld in der Höhe der Stufe 1 anerkannt worden, womit ein stichhaltiger Beweis für die Pflegebedürftigkeit der Bw. in den Streitjahren 2000, 2005 und (bis zum 19. Juli) 2006 fehle.

Abschließend sei bemerkt, dass eine Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin zur Fax-Nachricht des UFS vom 1. Februar 2008 unterblieb.

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

§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 in der für das jeweilige Streitjahr gültigen Fassung 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>

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001 lautet:

„Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro 6 %, mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8 %, mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %, mehr als 36.400 Euro 12 %.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht; für jedes Kind (§ 106).

Die obige Fassung des § 34 Abs. 4 leg. cit. unterscheidet sich von jener des BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998 insoweit, als der 2. Satz lautet: „Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 100.000 S 6%, mehr als 100.000 S bis 200.000 S 8%, mehr als 200.000 S bis 500.000 S 10 %, mehr als 500.000 S 12 %.“

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 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 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, 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.

Gemäß § 35 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- 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.
- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- Das Gesundheitsamt (im Bereich der Stadt Wien der Amtsarzt des jeweiligen Bezirkspolizeikommissariates) oder das örtlich zuständige Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen durch Ausstellung eines Behindertenpasses (§ 40 Abs. 2 des Bundesbehindertengesetzes) in allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

§ 35 Absatz 5 EStG 1988 zufolge können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

§ 115 BAO lautet:

„(1)	<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>
(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	<i>...“</i>

§ 119 BAO lautet:

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
(2)	<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.“

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei hat die Behörde der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich. Dass "Nachweisen" laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 1994, 93/16/0191, heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (eben die "Überzeugung" hievon) herbeizuführen, sei bemerkt.

Voraussetzung für die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung nach § 34 EStG 1988 ist u. a., dass die Belastung zwangsläufig erwachsen ist. Gemäß § 34 Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Aus dieser Formulierung ergibt sich nach herrschender Ansicht - so das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Mai 2007, 2006/13/0081, -, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 leg. cit. ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Dezember 2000, 99/14/0294, mwN).

Die Krankenpflege als professionalisiertes Berufsfeld umfasst lt. deutscher Übersetzung der Definition des internationalen Pflegeverbandes (ICN [ International Council of Nurses]) die eigenverantwortliche Versorgung und Betreuung, allein oder in Kooperation mit anderen Berufsangehörigen, von Menschen aller Altersgruppen, von Familien oder Lebensgemeinschaften, sowie von Gruppen und sozialen Gemeinschaften, ob krank oder gesund, in allen Lebenssituationen (Settings). Pflege schließt die Förderung der Gesundheit, Verhütung von Krankheiten und die Versorgung und Betreuung kranker, behinderter und sterbender Menschen ein. Weitere Schlüsselaufgaben der Pflege sind Wahrnehmung der Interessen und Bedürfnisse (Advocacy), Förderung einer sicheren Umgebung, Forschung,

---

Mitwirkung in der Gestaltung der Gesundheitspolitik sowie im Management des Gesundheitswesens und in der Bildung.

Altenpflege als professionelles Berufsfeld befasst sich mit der Betreuung und Pflege von betagten Menschen in Institutionen und Organisationsformen, wie Hauskrankenpflege, Tageszentrum, Altenheim, Pflegeheim, Gerontopsychiatrie sowie bedingt auch Palliativstation und stationärem Hospiz.

Ziel der Altenpflege, als Langzeitpflege, ist eine stabile Lebensqualität. Weil die geistigen, körperlichen und sozialen Fähigkeiten im Alter abnehmen, gilt es als Aufgabe, die Fähigkeiten der Selbstpflege des Betroffenen soweit möglich zu erhalten und zu fördern; notwendige Pflege, die der Betroffene nicht mehr leisten kann, nach Möglichkeit mit Gespräch und Zustimmung des Betroffenen, festzulegen und zu erbringen; und dabei die Angehörigen wie auch andere notwendige Berufsgruppen mit einzubinden.

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. Wurde weder im Administrativverfahren noch in der Beschwerde behauptet, in dem von Beschwerdeführer im Streitjahr für seinen Aufenthalt im Seniorenpflegeheim bezahlten Betrag ... seien Aufwendungen für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten, so ergibt sich bereits daraus, dass der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in keinem Recht verletzt worden ist.

Wenn die Bw. die Kosten für ein Appartement als Folge beispielsweise eines Schlaganfalles darstellt, war es in erster Linie Sache der Bw. selbst, die zwingende Notwendigkeit der Aufnahme in das Pensionistenheim aufzuzeigen, weil in einem ausschließlich auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlungen in den Hintergrund tritt. Die Bw. war vielmehr verpflichtet, das Vorliegen begünstigender Tatsachen nachzuweisen. Im Rahmen ihrer bei Inanspruchnahme einer steuerlichen Begünstigung sogar erhöhten Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren war die Abgabepflichtige dazu verhalten, im Verwaltungsverfahren die Folgekosten beispielsweise des Schlaganfalls und anderer von den im Berufungsverfahren thematisierten körperlichen Gebrechen näher zu determinieren. Dieser Anforderung entsprach die Bw. mit der Stellung jenes Antrages, infolge dessen die PVA den Bescheid vom 5. September 2007 betreffend Anerkennung des Anspruchs auf Pflegegeld ab 1. August 2006 in der Höhe der Stufe 1 erließ.

Von einem Eingriff in das Selbstbestimmungsrecht der Bw. aus Anlass des am 25. Juli 1996 erlittenen Schlaganfalls, zahlreichen nachfolgenden Operationen, der Implantation eines Herzschrittmachers, Wirbelsäulenbeschwerden und Osteoporose bis zum 19. Juli 2007 kann im vorliegenden Fall keine Rede sein, wenn im Berufungsfall die kostenursächlichen Handlungen der Bw. Folge des „Betreuungsvertrages“ waren, den die Bw. als Bewohnerin mit dem KWP abgeschlossen hatte. Obwohl die Bw. einen Schlaganfall erlitten hatte, übersiedelte sie nicht unmittelbar nach dem Schlaganfall am 25. Juli 1996 in das in Rede stehende Pensionistenheim, sondern erst nach einiger Wartezeit am „Tag der Arbeit“ des Jahres 1997. Für die Eigenverantwortlichkeit der Bw. für ihre Handlungen (und damit für das Fehlen eines gerichtlich bestellten Sachwalters sowie einer Pflegebedürftigkeit der Bw.) in den Streitjahren sprachen a) der oben genannte Bescheid der PVA vom 5. September 2007 mit der Zustelladresse der Bw.; b) die Heimordnung der KWP, die als einzige Unterschrift auf der Seite 6 jene der Bw. ausweist; c) die Aufnahmekriterien laut den Richtlinien der KWP, diesen nach Bewerber um Aufnahme u. a. einen geeigneten Gesundheitszustand haben müssen und keiner dauernden Pflege bedürfen, um aufgenommen zu werden.

Was den Vertragspartner der Bw. - das KWP - betrifft, ist dieser ein mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteter gemeinnütziger Fonds mit dem Zweck, älteren Personen durch Einrichtung und Unterhaltung sozialer Dienste die Führung eines eigenen Haushalts zu erleichtern oder zu ermöglichen und ihnen die geistigen, gesellschaftlichen und kulturellen Kontakte zu sichern. Dieser Aufgabenstellung wird mit der Grundleistung, den Betreuungs- und Hilfeleistungen im Wohnbereich und der stationären Pflege Rechnung getragen.

Der Betreuungsvertrag ist inhaltlich gegliedert in die Punkte 1. Grundleistung; 2. Betreuungs- und Hilfeleistungen im Wohnbereich; 3. Stationäre Pflege; 4. Kosten und Finanzierung; 5. Bewohnerinnenrechte; 6. Beendigung des Aufenthalts; 7. Allgemeine Bestimmungen hinsichtlich der Räumlichkeit; 8. Sicherheitsbestimmungen; 9. Sonstige Vertragsbestimmungen. Mit den monatlichen Zahlungen der Bw. an das Pflegeheim wurde die Grundleistung, das sind die Kosten für das in Rede stehende Appartement, allgemeine Verpflegung, die Grundbetreuung und sonstige Grundleistungen, finanziert. Insofern war die Bestätigung der KWP vom 22. August 2006 über die Bezahlung eines monatlichen Beitrags von € 1.156,50, also € 13.878 für die Grundleistung Appartement im Jahr 2005 der Beweis für die Bedeckung der Kosten allein für Wohnzwecke.

Der Charakter der Heimkosten sprach wider den Anfall von „Appartementkosten“ verschiedenen (reinen) Krankenbehandlungskosten im Berufungsverfahren, weil die dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 22. Jänner 2008 beigelegte Heimordnung der KWP die nachfolgenden vertraglichen Bedingungen für den Fall der Erkrankung/Pflegebedürftigkeit der Bw. enthielt:

*„Im Heim (Appartement) besteht grundsätzlich freie Ärztewahl.*

*In der Abteilung für besondere Betreuung steht ein Arzt des KWP zur Verfügung, der für die ärztliche Behandlung der Patienten Verantwortung trägt.*

*Bei Erkrankungen, die eine Spitalsbehandlung erfordern, ist der Pensionär verpflichtet, sich in ein Krankenhaus einweisen zu lassen. Außerdem muss er sich über Aufforderung durch das KWP einer ärztlichen Untersuchung, periodischen TBC-Kontrollen oder bei Verdacht einer ansteckenden bzw. psychischen Erkrankung auch anderen Untersuchungen oder Behandlungen unterziehen. Sollte sich der Gesundheitszustand verschlechtern oder nach ärztlichem Gutachten eine besondere Pflege erforderlich werden, sodass die Weiterbelassung im Heim nicht mehr möglich ist, wird dem Pensionär nach Maßgabe der vorhandenen Plätze die Pflege in einer Abteilung für besondere Betreuung (B-Abteilung) angeboten.*

*Bei voraussichtlich längerem oder dauerndem Aufenthalt in einer B-Abteilung muss der bisherige Heimplatz aufgelassen werden. .... Falls sich nach einem solchen Aufenthalt in einer B-Abteilung der Gesundheitszustand des Pensionärs wieder bessert, sichert das KWP neuerlich einen freiwerdenden Heimplatz zu.“*

Aufgrund der obigen Ausführungen vermochten die Ausführungen der Bw. sowohl im Abgaben-, als auch Berufungsverfahren eine Darstellung der Krankheiten der Bw. innerhalb des Zeitraums von 1996 bis 2006 darzustellen und, soweit möglich, durch Vorlage der Berichte

a) des Allgemeinen öffentlichen Krankenhauses der Landeshauptstadt Linz aus dem Jahr 1996, b) der Krankenanstalt des Göttlichen Heilands GmbH vom 17. Juli 2002; c) des Wilhelminenspitals aus dem Jahr 2003 glaubhaft zu machen, ohne den Charakter der Pflegeheimkosten bis zum 19. Juli 2007 als besondere Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden, nachzuweisen. Damit hatte die Bw. die damit verbundenen finanziellen Belastungen zu tragen.

Der Verweis der steuerlichen Vertreterin auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates UFSW GZ RV/0916- W/05, wonach *Aufwendungen für ein Pflegeheim infolge Krankheit des Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen* seien, ging ins Leere, weil mit dem Einkommensteuerbescheid der Bw. für das Jahr 2006 außergewöhnliche Belastungen unter dem Titel „*Tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung*“ in Höhe von € 8.289,70 mit der Begründung - „*Da das Pflegegeld erst ab August 2006 bezogen wurde, konnten die beantragten Pflegeheimkosten nur für fünf Monate steuerlich anerkannt werden*“ - anerkannt worden waren.

Im Gegensatz zur Berufungsentscheidung des UFSW GZ RV/0916- W/05, derzufolge „*sachverhaltsmäßig feststeht, dass die Mutter des Bw. im Seniorenheim St. C. untergebracht ist und ihr Sozialhilfe in Höhe von € 1.431,34 p. M. geleistet wird und der Berufungswerber*

*aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht zu einem Kostenersatz in Höhe von 12 % der Bemessungsgrundlage von € 1.291,32 (= € 155,00 p. M.) verpflichtet ist", hat die Bw. ihren eigenen Angaben im Schreiben vom 22. Jänner 2008 zufolge keine nahen Verwandten mehr. Aufgrund der Verschiedenheit des der oben zitierten Berufungsentscheidung zugrunde gelegenen Sachverhaltselements von jenen, auf denen die Berufungen der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die in Rede stehenden Streitjahre beruhten, war dem vom Bw. zitierten Bescheid des Unabhängigen Finanzsenats Aussagekraft in nur eingeschränkten Umfang zuzusprechen.*

Aus dem Vorwurf des Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sowie den Gleichheitsgrundsatz war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Juni 1991, 90/13/0156, zufolge der Grundsatz von Treu und Glauben (siehe hiezu auch Lang/Schuch/Staringer, Soft Law in der Praxis, Wien 2005, 89) die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könnte, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Das Vorliegen solcher Umstände vermochten die Ausführungen der steuerlichen Vertreterin in den Schriftsätzen im Abgaben-/ Berufungsverfahren nicht zu beweisen. Können die von welch einem Pensionisten auch immer für die 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, so fehlte der Behauptung, die angefochtenen Bescheide wären wegen des Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz rechtswidrig, eine schlüssige Begründung für die Abänderung der angefochtenen Bescheide im Sinn der Berufungsbegehren.

Aufgrund der obigen Ausführungen ging das Vorbringen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006, demzufolge a) bei der Bw. eine 100%ige Behinderung schon seit mehreren Jahren vorliege; b) die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung einer Behinderung für Zwecke der Steuerermäßigung immer für das ganze Kalenderjahr gelte und eine Aliquotierung nicht vorzunehmen sei, ins Leere, weil die dem UFS vorgelegenen Beweismittel ein Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer 100%ige Behinderung in all den Streitjahren nicht herbeiführen konnten; eine Rechtsnorm, aufgrund dieser eine im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung einer Behinderung für Zwecke der

Steuerermäßigung immer für das ganze Kalenderjahr gelte und eine Aliquotierung nicht vorzunehmen sei, ist dem UFS nicht bekannt. Auf § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei verwiesen. Da die im Jahr 2005 angefallenen Apothekerkosten (€ 519,75) und Arztkosten (€ 708) von € 1.227,75 den Selbstbehalt in Höhe von € 2.304,58 nicht überstiegen hatten, vermochten die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen war, nicht, die Einkommensteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2005 zu vermindern. Als Folge der durch den „Pflegegeldbescheid“ nachgewiesenen Pflegebedürftigkeit der Bw. waren die Apothekerkosten von € 395,65 für das Jahr 2006 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 abzuändern. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. März 2008