



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch F, vom 20. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 24. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Jahrgang 1915 und beantragte im Zuge ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 neben dem Grad der Behinderung von 80 % tatsächliche Krankheitskosten in Höhe von € 23.034,06 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Das Finanzamt forderte die Berufungswerberin am 7.10.2008 auf, die Belege der beantragten Krankheitskosten incl. einer Aufstellung zu übersenden. Am 24.2.2009 erging der gegenständlich angefochtene Einkommensteuerbescheid ohne die beantragten Krankheitskosten bzw. den Pauschalbetrag für den Grad der Behinderung zu berücksichtigen mit der Begründung, dass die Berufungswerberin die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe und die geltend

gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt hätten werden können, als Beweismittel vorgelegen seien.

Mit Fax vom 2.3.2009 wurde bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2007 höflich um Prüfung gebeten, da das Finanzamt scheinbar die Beilagen nicht berücksichtigt habe. Nach rechtzeitiger Fristverlängerung wurde im Wege eines bevollmächtigten steuerlichen Vertreters rechtzeitig Berufung eingebracht und bekanntgegeben, dass die Berufungswerberin seit dem Jahr 2003 im Seniorenheim A, untergebracht sei, weil sie aus gesundheitlichen Gründen nicht im eigenen Wohnbereich verbleiben könne und einer ständigen gesundheitlichen Betreuung bedürfen würde. Aus diesem Grund beziehe die Berufungswerberin auch Pflegegeld.

Nach einem der Berufung beigelegten Befund von Dr. B, Arzt für Allgemeinmedizin, vom 1.2.2005 stehe die Berufungswerberin seit ihrem Aufenthalt im A, in seiner ständigen ärztlichen Betreuung (Diagnose: rezidivierende TIA-Schübe mit Schwindelzuständen und passageren Gangstörungen, höhergradige PAVK beidseitig untere Extremitäten, dekompensierte tachykardie Flimmerarrythmie mit einer bestehenden KHK, Involutionssymptomatik). Da die Berufungswerberin nicht mehr alleine in ihrem eigenen Wohnbereich verbleiben könne, lebe sie in einer Alterspension, wo sie pflegerisch betreut werde. Die Patientin sei nicht mehr in der Lage, ihre Medikamente selbst ordnungsgemäß einzunehmen, außerdem benötige sie Hilfe bei der Körperpflege. Alleiniges Essen sei ihr noch möglich, jedoch sei sie nicht mehr im Stande, Essen selbst zuzubereiten. Auch sei ihr die Versorgung der Wohnung aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr möglich. Der schlechte gesundheitliche Zustand der Berufungswerberin sei bereits seit 2004 anhaltend.

Kosten für die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim würden außergewöhnliche Belastungen darstellen, wenn sie im Zusammenhang mit einer zwangsläufigen besonderen Pflege bzw. Betreuung stehen würden. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit könne bei Anspruch auf das Pflegegeld ausgegangen werden. Wenn auf Grund der Pflegebedürftigkeit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten sei, seien auch die Kosten für die Unterbringung absetzbar. Die Krankheitskosten stellen sich nach einer Beilage zur Berufung wie folgt dar: Apotheke (Selbstbehalte, Medikamente) € 1.213,48, Pflege- und Hilfsdienste € 800, orthopädische Schuhe € 327, Hörgerät (Batterien ua) € 147,60, Unterbringung € 23.833,60 (abzüglich Pflegegeld € 1.780,80, abzüglich 8/10 von € 156,96 für Haushaltsersparnis € 1.506,82), Summe € 23.034,06.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht aus, dass laut Auskunft der Bezirkshauptmannschaft C für das A, keine Bewilligung nach dem Steiermärkischen Pflegeheimgesetz vorliegen würde. Weiters wäre weder aus der Homepage

des Landhotels erkennbar, dass Aufwendungen für Krankheit, Pflege oder Betreuung anfallen würden, noch hätte dies im Zuge von Ermittlungen des Finanzamtes zu einem bereits abgeschlossenen Fall festgestellt werden können. Hinsichtlich der Kosten für das A, werde daher um Abweisung ersucht, die übrigen beantragten Aufwendungen (z.B. Apothekenkosten, Kosten für Pflege bzw. Hilfsdienste, etc.) könnten nach Ansicht des Finanzamtes dem Grunde nach gewährt werden.

Ergänzend legte das Finanzamt ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft C vom 5.8.2010 vor, wonach für das A, um keine Bewilligung nach dem Stmk Pflegeheimgesetz angesucht worden sei und demnach auch nicht vorliegen würde. Im April 2009 seien durch die Bezirkshauptmannschaft C die pflegerischen Gegebenheiten im A, überprüft worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die pflegerische Versorgung von Bewohnern nicht durch das Landhotel selbst angeboten und durchgeführt werde. Vielmehr werde eine allfällige Pflege von Gästen durch die Volkshilfe D erbracht und würden diese Kosten von der Volkshilfe direkt den Bewohnern vorgeschrieben werden. Sollte eine Unterbringung von Bewohnern in einem Pflegeheim notwendig sein, so werde dies durch das A, veranlasst werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u. a. durch eine eigene körperliche Behinderung, so steht ihm gemäß [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) ein Freibetrag zu (Abs. 3 leg. cit.), wenn er keine pflegebedingte Geldleistung erhält.

Gemäß Abs. 5 dieser Gesetzesstelle können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

[§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) bestimmt, dass u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Aus der Bestimmung des [§ 35 EStG 1988](#) ergibt sich, dass aus dem Titel einer Behinderung entstehende Kosten entweder in Form eines Freibetrages nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) (gestaffelt nach dem auf Grund einer amtlichen Bescheinigung i. S. des § 35 Abs. 4 leg. cit. nachzuweisenden Grad der Behinderung) oder (wahlweise) in tatsächlicher Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Kosten einer Behinderung können bereits im Zusammenhang mit einer Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit entstehen, wenn

jemand - behinderungsbedingt - nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist. In diesem Fall steht es dem behinderten Steuerpflichtigen i. S. des [§ 35 EStG 1988](#) auch frei, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG, § 34 Einzelfälle, Stichwort Alters(-Pflege)heim). Dabei ist der Bezug von Pflegegeld nicht Voraussetzung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0051).

Wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt, stellen die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn mit ihnen auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden (VwGH 27.5.2003, [97/14/0102](#)).

Das Finanzamt geht auf Grund seines Ermittlungsergebnisses, wonach die Bezirkshauptmannschaft C im Zuge einer Überprüfung festgestellt habe, dass die pflegerische Versorgung von Bewohnern nicht durch das Hotel selbst durchgeführt, sondern von der Volkshilfe D erbracht werde, offensichtlich davon aus, dass die Berufungswerberin keiner durch Krankheit verursachten Pflege und Betreuung bedurft habe und es sich bei den Aufwendungen für das A, um reine Unterbringungskosten für Unterkunft und Verpflegung gehandelt habe.

Davon ist jedoch nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht auszugehen, da der Berufungswerberin bereits mit Schreiben des Gesundheitsamtes der Stadt E vom 1.2.2002 ein Grad der Behinderung von 80% seit mindestens 1996 wegen dekomp. Cardiomypatie bei KHK, Hypertonie, Allgemeinsklerose, Cerebralsklerose, Eisenmangelanämie, Z. n. Oberschenkelhalsfraktur rechts, Überlastungs- Involution depression, bescheinigt wurde und weiters die Berufungswerberin laut Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 24.2.2005 ein Pflegegeld der Pflegestufe eins erhalten hat. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit kann bei einem Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden (Doralt, EStG § 34 Rz. 78). Schon aus diesem Grund war daher von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit auszugehen. Darüber hinaus lag durch das bereits im Jahr 2007 bestehende hohe Alter von 92 Jahren und den vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Angaben des behandelnden Arztes vom 1.2.2005, wonach die Berufungswerberin nicht mehr alleine in ihrem eigenen Wohnbereich verbleiben könne, da sie nicht mehr in der Lage sei, ihre Medikamente selbst ordnungsgemäß einzunehmen, Hilfe bei der Körperpflege benötigen

würde und ihr Essen nicht selbst zubereiten könne, eine besondere Betreuungsbedürftigkeit vor.

Bezüglich der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, dass die Berufungswerberin keiner durch Krankheit verursachten Pflege und Betreuung bedurft habe und es sich bei den Aufwendungen für das A, um reine Unterbringungskosten für Unterkunft und Verpflegung gehandelt habe, weil für das A, keine Bewilligung nach dem Stmk. Pflegeheimgesetz vorliegen würde und nach den Feststellungen der Bezirkshauptmannschaft C die pflegerische Versorgung von Bewohnern nicht durch das Hotel selbst durchgeführt werde, besteht kein Grund von der in der Berufungsentscheidung des UFS, RV/0739-G/09, vertretenen Rechtsansicht abzugehen, wonach die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht von der Unterbringung in einem Pflegeheim im Sinne des StPHG abhängt. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auf die Verursachung der Aufwendungen durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit ab (z.B. VwGH 26.5.2010, [2007/13/0051](#)). Entscheidend ist, ob eine Betreuung erforderlich ist, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.6.2010, [2008/13/0145](#)). Auch in den Lohnsteuerrichtlinien des BMF, Rz 887, wird diese Rechtsansicht vertreten.

Weiters lässt sich diese Rechtsansicht auch daraus ableiten, dass nicht nur Aufwendungen für eine Betreuung in einem Pflege- oder Altersheim, sondern auch solche für eine Betreuung zu Hause als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Die Art und der Umfang der Pflege oder Betreuung und nicht der Ort der Betreuung oder die Qualifikation der Betreuungsperson (sofern es nicht für bestimmte Tätigkeiten einer qualifizierten Person bedarf) sind entscheidend. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auch nicht darauf ab, zu welchen Tätigkeiten die Betreuungsperson laut Dienstvertrag verpflichtet ist; entscheidend sind die tatsächlich durchgeführten Betreuungstätigkeiten. Bei der im gegenständlichen Fall von der Berufungswerberin in Anspruch genommenen Betreuung kann es sich auf Grund des Pflegegeldbezuges, des festgestellten Grades der Behinderung sowie der oben wiedergegebenen Ausführungen des behandelnden Arztes nur um eine solche handeln, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist.

Auf Grund dieser Ausführungen sind die tatsächlichen Kosten der Unterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltsersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VwGH 30.6.2010, [2008/13/0145](#)).

Der Wert der vollen freien Station (Haushaltsersparnis) beträgt gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBl II

2001/416, monatlich € 196,20. Trägt die untergebrachte Person, wie im gegenständlichen Fall, die Kosten selbst, so ist nach der Verwaltungsübung (Lohnsteuerrichtlinien Rz 887) eine Haushaltsersparnis für ersparte Verpflegungskosten in der Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station (€ 156,96) monatlich anzusetzen.

Zusammenfassend sind daher folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen:

Apotheke (Selbstbehalte, Medikamente)	€ 1.213,48
Pflege- und Hilfsdienste	€ 800,00
orthopädische Schuhe	€ 327,00
Hörgerät (Batterien ua)	€ 147,60
Unterbringung	€ 23.833,60
abzüglich Pflegegeld (€ 148,30x12)	- € 1.780,80
abzüglich 8/10 von € 196,20 für Haushaltsersparnis (€156,96x12)	<u>- € 1.883,52</u>
Summe	€ 22.657,36

Auf Grund der Geltendmachung der tatsächlichen Krankheitskosten konnte der beantragte pauschale Betrag für einen Grad der Behinderung von 80 % nicht berücksichtigt werden.

Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde anlässlich der telefonischen Besprechung am 19.3.2012 zurückgezogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 20. März 2012