



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 8. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - wie in den Berufungsvorentscheidungen - abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2002 beträgt 18.631,96 €.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2002 festgesetzt mit - 234,06 €.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2003 beträgt 18.941,56 €.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2003 festgesetzt mit - 243,00 €.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (geboren am X.X..1918, gestorben am Y.Y..2006) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2002 den Abzug von „Pflegeheimkosten“ in Höhe von 26.730,71 € (Pflegeheimkosten insgesamt 29.085,11 €, abzüglich Haushaltsersparnis in Höhe von 2.354,40 €) und von Aufwendungen für Heilmittel (Apothekenkosten) in Höhe von 525,09 € als außergewöhnliche Belastungen.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2003 beantragte er „Pflegeheimkosten“ in Höhe von 26.864,24 € (Pflegeheimkosten insgesamt 29.218,64 €, abzüglich Haushaltsersparenis in Höhe von 2.354,40 €) sowie Aufwendungen für Heilmittel (Apothekenkosten) in Höhe von 1.039,59 € als außergewöhnliche Belastungen.

Er führte in den Steuererklärungsbeilagen ergänzend an, er beantrage die betreffenden Aufwendungen wegen seiner Pflegebedürftigkeit. Der Grad seiner Behinderung betrage 70 %.

Das Finanzamt berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden für 2002 und 2003 vom 8. November 2005 die Aufwendungen für Heilmittel in Höhe von 525,09 € bzw. 1.039,59 € als außergewöhnliche Belastungen sowie (auf Grund der Bestätigung des Bundessozialamtes über den beim Berufungswerber festgestellten Grad der Behinderung von 70 %) jeweils den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 363,00 €.

Die geltend gemachten Pflegeheimkosten wurden vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, die Kosten der Unterbringung in einem Alters- bzw. Pflegeheim stellten keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolge. Außergewöhnliche Belastungen könnten dann gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachten. Wenn aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Pflegeheim geboten sei, so seien auch die Kosten der Unterbringung absetzbar. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit könne bei einem Aufenthalt in einem Pflegeheim bei Anspruch auf Pflegegeld (ab der Pflegestufe 1) ausgegangen werden. Da der Berufungswerber erst ab September 2004 Pflegegeld beziehe, seien die für die Jahre 2002 und 2003 beantragten „Pflegeheimkosten“ steuerlich nicht abzugsfähig.

Nach der Aktenlage bezog der Berufungswerber ab September 2004 Pflegegeld der Stufe 1.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 erhob der Berufungswerber Berufung mit der Begründung, er hätte bereits in den Jahren vor 2004, bevor er tatsächlich Pflegegeld zugesprochen erhielt, Anspruch auf Pflegegeld gehabt, aus Unwissenheit jedoch keinen diesbezüglichen Antrag gestellt.

Zudem könnten nach dem österreichischen Steuerrecht auch behinderte Menschen die Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim als außergewöhnliche Belastung geltend machen. In den Lohnsteuerrichtlinien hieße es wörtlich: „Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idGf, zu“.

Er habe seit dem Kalenderjahr 2002 einen vom Bundessozialamt bescheinigten Grad der Behinderung von 70 %. In den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 839) werde bei einem Bezug von Pflegegeld von einer mindestens 25 % - igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) ausgegangen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzuändern.

Auf Vorhalt des Finanzamtes legte der Berufungswerber mit Schreiben vom 27. Dezember 2005 Bestätigungen des Seniorenheimes betreffend die beantragten Pflegeheimkosten in Höhe von 29.085,11 € (für 2002) und in Höhe von 29.218,64 € (für 2003) vor.

Nach den vorgelegten Bestätigungen hat der Berufungswerber im Jahr 2002 für Beherbergung und Verpflegung 27.807,46 €, für den Bereich „Betreutes Wohnen“ 1.250,65 € und für „Seniorenbetreuung“ 27,00 € entrichtet. Im Jahr 2003 entrichtete er für Beherbergung und Verpflegung 28.363,84 € und für den Bereich „Betreutes Wohnen“ 854,80 €.

Laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 2. Jänner 2006 über ein zwischen dem Finanzamt und dem Seniorenheim geführtes Telefongespräch war der Berufungswerber ab dem 11. Oktober 2005 auf der Pflegestation des Seniorenheimes untergebracht.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 9. Jänner 2006 gab das Finanzamt den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 teilweise statt. Die Bescheide wurden insoweit abgeändert, als die Kosten für den Bereich „Betreutes Wohnen“ in Höhe von 1.250,65 € (für 2002) und in Höhe von 854,80 € (für 2003) sowie die Kosten für die „Seniorenbetreuung“ in Höhe von 27,00 € (für 2003) zusätzlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden. Die Kosten für Beherbergung und Verpflegung wurden jedoch weiterhin mit der Begründung nicht anerkannt, dass sich der Berufungswerber erst ab dem 11. Oktober 2005 auf der Betten- bzw. Pflegestation des Seniorenheimes befunden habe.

In dem gegen die Berufungsvorentscheidungen eingebrachten Vorlageantrag wird Folgendes ausgeführt:

Der Berufungswerber sei auf Grund eines schweren Sturzes im Kalenderjahr 2002 gehbehindert und könne sich seitdem nur mit einem Rollmobil fortbewegen. Das seinerzeit im Krankenhaus angefertigte Röntgenbild zeige eine fortgeschrittene Osteoporose der Wirbelsäule. Das damit einhergehende fehlende Gleichgewichtsgefühl führe wiederholt zu Stürzen. Die mit der Osteoporose verbundenen starken Schmerzen würden mit einer Vielzahl von Medikamenten gestillt. Vom Bundessozialamt sei ein Grad der Behinderung von 70 %

bescheinigt worden. Diese Krankengeschichte belege, dass der Berufungswerber aus Krankheitsgründen im Pflegeheim wohne. Wenn auf Grund einer Krankheit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten sei, so seien auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.

Mit Schreiben vom 3. April 2008 richtete der unabhängige Finanzsenat an das Seniorenheim ein wie folgt lautendes Auskunftsersuchen (§ 143 BAO):

„Der unabhängige Finanzsenat ersucht Sie um folgende Auskunft:

Nach den beiliegenden Schreiben (Kostenbestätigungen für Herrn H.K.) sind in den Jahren 2002 und 2003 im Bereich „Betreutes Wohnen“ Kosten in Höhe von 1.250,65 € (2002) und in Höhe von 854,80 € (2003) angefallen.

Sie werden ersucht bekanntzugeben, welche Leistungen mit diesen Kosten abgegolten wurden. Bitte um genaue Aufgliederung der jeweiligen Art der Leistung und der betreffenden Kosten.“

Das Seniorenheim beantwortete das Auskunftsersuchen mit Schreiben vom 23. April 2008 wie folgt:

„Das „Betreute Wohnen“ für Herrn H.K. besteht aus:

Zimmerservice (betreute und fütterte seine Frau und konnte daher nicht in den Speisesaal gehen).

Labor (Vorbereitung), Tag- und Nachkontrollgänge, Behandlung am Stützpunkt, Infusionen am Stützpunkt, Medikamente einschacheln und nachbestellen, Kontrolle Blutzucker, Verbandwechsel, Behandlung am Zimmer, Hilfe beim Duschen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 beträgt der Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 65 % bis 74 % 363 Euro.

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

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Aufwendungen im Sinne des § 35, die anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (vgl. VwGH 16.12.1987, 86/13/0084; VwGH 27.5.2003, 97/14/0102). Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar; ansonsten sind nur die tatsächlichen Krankheits- und Pflegekosten – und nicht auch die Unterbringungskosten – abzugsfähig (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, „Alters- und Pflegeheim“; *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, „Alters- und Pflegeheim“).

Wie sich aus der Aufgliederung des Kostenbestandteiles „Betreutes Wohnen“ im Antwortschreiben des Seniorenheimes vom 23. April 2008 ergibt, sind im vorliegenden Fall besondere Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden, zwar angefallen (darunter fallen insbesondere die Aufwendungen für Tag- und

Nachtkontrollgänge, Behandlung am Zimmer und Hilfe beim Duschen), jedoch umfasst der Posten „Betreutes Wohnen“ auch Aufwendungen, die nicht als Beweis für die Zwangsläufigkeit der Unterbringung des Berufungswerbers im Seniorenheim angesehen werden können. Darunter fallen jedenfalls die Behandlungen am Stützpunkt (Verbandwechsel, Infusionen, Blutzuckerkontrolle), aber auch die Aufwendungen für das Zimmerservice. Da das Zimmerservice vom Berufungswerber in Anspruch genommen wurde, um seiner Ehegattin Hilfestellung beim Essen leisten zu können, kann es nur als Anhaltspunkt für deren Pflegebedürftigkeit (die ohne Relevanz für das gegenständliche Berufungsverfahren ist), nicht aber für seine eigene Pflegebedürftigkeit angesehen werden.

Da der Kostenbestandteil „Betreutes Wohnen“ in den Berufungsjahren 2002 und 2003 insgesamt nur 1.250,65 € bzw. 854,80 € betrug und es sich zum Teil um Leistungen handelte, aus denen keine Zwangsläufigkeit der Unterbringung des Berufungswerbers in einem Seniorenheim abgeleitet werden kann, stellen die Kosten der Unterbringung keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988 dar.

Aus den im Vorlageantrag angeführten Umständen, dass der Berufungswerber bereits in den Jahren 2002 und 2003 gehbehindert war und an einer fortgeschrittenen Osteoporose der Wirbelsäule litt, kann nicht zwingend darauf geschlossen werden, dass er bereits damals pflegebedürftig war. Das Vorliegen einer Gehbehinderung und das Leiden an einer fortgeschrittenen Osteoporose ist nicht gleichzusetzen mit Pflegebedürftigkeit.

Auch der vom Bundessozialamt bescheinigte Grad der Behinderung von 70 % ab dem Jahr 2002 ist kein ausreichender Beweis dafür, dass der Berufungswerber ab dem Jahr 2002 auf Pflege angewiesen war. Dies deswegen, weil von einer solchen Behinderung auch Menschen im erwerbsfähigen Alter (zB auf Grund eines Unfalls) betroffen sind, die trotz der Behinderung eine Erwerbstätigkeit ausüben.

Auf Grund der im Vorlageantrag angeführten gesundheitlichen Probleme war die Unterbringung des Berufungswerbers in einem Seniorenheim zweifellos anstrebenswert und zweckmäßig. Da jedoch besondere Aufwendungen infolge von Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit in den Berufungsjahren 2002 und 2003 in größerem Umfang nicht angefallen sind, stellen die Kosten für Beherbergung und Verpflegung keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988 dar.

Die angefochtenen Bescheide werden in der Berufungsentscheidung jedoch insoweit abgeändert, als – wie bereits in den Berufungsvorentscheidungen – die Kosten für das „Betreute Wohnen“ und die Kosten für die „Seniorenbetreuung“ als außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Mai 2008