



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 Wien, A-Straße 00, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 27. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 24. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine in einem amtsbekannten Wiener Pensionistenheim wohnhafte Pensionistin. Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 beantragte Dr. Stern als steuerliche Vertreterin die Anerkennung von Heimkosten von (€ 18.640,20 abzüglich einer Haushaltsersparnis von € 1.883,52=) € 16.461,63 sowie Heilbehandlungskosten von € 3.706,18 als außergewöhnliche Belastung wegen Pflegebedürftigkeit; der Grad der Behinderung wurde mit 40% angegeben.

Mit dem von Dr. Stern als steuerliche Vertreterin angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, mit dem das Finanzamt einen Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 99 sowie die oben genannten Heilbehandlungskosten von € 3.706,18 unter dem Titel „nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ als

außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht hatte, bestritt die Abgabenbehörde I. Instanz den abgabenrechtlich relevanten Charakter der Heimkosten im gegenständlichen Berufungsfall mit der Begründung, dass Kosten für die Unterbringung in einem Seniorenheim grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 i. d. R. seien, und hielt der Bw. vor, dass die Unterbringung nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen könne, wenn die Pflegebedürftigkeit erhöhte Aufwendungen verursache; von Pflegebedürftigkeit sei auszugehen, wenn die tatsächliche Unterbringung in einem Pflegeheim oder in einer Pflegestation erfolge.

Mit der Berufung beantragte Dr. Stern die Aufhebung des obigen Einkommensteuerbescheides und die Veranlagung der Einkommensteuer 2008 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Heimkosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass die Bw. gehbehindert sei, wofür eine Bescheinigung des Bundessozialamts vorliege, und aufgrund ihrer Behinderung betreuungsbedürftig sei. Diese Betreuungsbedürftigkeit verursache erhöhte Aufwendungen, welche die Klientin gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 im Jahr 2008 geltend gemacht habe.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 12. Mai 2009, die Pflegeheimabrechnungen und eine Bestätigung des Heimes über die 2008 erbrachten Zusatzleistungen auf Grund der Pflegebedürftigkeit vorzulegen, die Antwort auf die Frage, ob Pflegegeld beantragt worden sei bzw. mittlerweile ein Anspruch auf Bundespflegegeld bestehe, bekanntzugeben und die nicht regelmäßig anfallenden Ausgaben für Heilbehelfe (€ 1.935,98), Apothekerkosten (€ 920,20) und Krankenhauskosten (€ 850) in Form von detaillierten Aufstellungen und nachvollziehbaren Belegen nachzuweisen, wobei Kostenersätze bekanntzugeben und in Abzug zu bringen seien, übermittelte Dr. Stern dem Finanzamt als Beilage zum Begleitschreiben vom 30. Juni 2009 diverse Kostenbestätigungen und teilte dem Finanzamt in diesem Schreiben mit, dass Kostenersätze nicht beantragt worden seien, verwies darauf, dass die Bw. einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld im Juni 2009 gestellt habe, und erklärte, die Zuerkennung von Pflegegeld insofern, als sich der Gesundheitszustand der Bw. dramatisch und dauerhaft verschlechtert habe, zu erwarten.

Mit dem Begleitschreiben vom 16. Juli 2009 übermittelte die Bw. dem Finanzamt einen Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 9. Juli 2009, mit dem der Anspruch auf Pflegegeld ab 1. Juni 2009 in der Höhe der Stufe 2 anerkannt wurde. Dies mit der Begründung, dass der auf Grund der körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder Sinnesbehinderung festgestellte Pflegebedarf durchschnittlich 84 Stunden im Monat ~~Minuten~~ Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung ab, wobei es als Begründung u. a. vorbrachte: Aufgrund der Rechtsprechung und der Lohnsteuerrichtlinien seien die Kosten für einen Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim

nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn der Aufenthalt im Heim aus Gründen der Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit gegeben sei, wobei von einer solchen ausgegangen werde, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 1 gegeben sei oder laufend Kosten für besondere Betreuung anfallen würden.

Mit dem Vorlageantrag vom 11. August 2009 führte Dr. Stern als steuerliche Vertreterin als Begründung für den Antrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2008 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung ins Treffen, dass die Bw. gehbehindert sei und das Heim ohne die hilfreiche Unterstützung des Fahrtendienstes nicht mehr verlassen könne. Die schmerhaft verkrümmte Wirbelsäule sei laut ärztlicher Aussage irreparabel. Der verklemmte Nerv am Halswirbel beeinträchtige die Bw. sehr. Aufgrund dieser Behinderungen bedürfe die Bw. der Betreuung durch das Seniorenheim. Diese Betreuungsbedürftigkeit verursache erhöhte Aufwendungen, welche die Bw. gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 im Jahr 2008 geltend gemacht habe. Aufgrund der Anfrage der Finanzbehörde, ob die Steuerpflichtige einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt habe (vgl. das Ergänzungersuchen vom 12. Mai 2009), habe die Bw. umgehend einen Pflegegeldantrag eingereicht und habe mit dem (als Beilage zum Vorlageantrag vorgelegten) Bescheid vom 9. Juli 2009 ein Pflegegeld der Stufe 2 zugesprochen bekommen.

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 BGBI. Nr. 400/1988 in der Fassung des BGBI. I Nr. 71/2003 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wobei die Belastung 1. außergewöhnlich sein (Abs. 2), 2. zwangsläufig erwachsen (Abs. 3), 3. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4) muss.

Gemäß § 34 Abs. 2 leg. cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

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

Gemäß § 35 Abs. 1 BGBI. Nr. 400/1988 in der Fassung des BGBI. I Nr. 161/2005 steht einem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 leg. cit. bestimmt sich die Höhe des Freibetrages 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: 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 ~~bestimmen~~ Abs. 3 leg. cit wird jährlich ein Freibetrag von € 99 bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit vom 35% bis 44% gewährt.

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

Bei Betrachtung der Wirbelsäule eines Menschen von der Seite fällt auf, dass die einzelnen Wirbelsäulenabschnitte unterschiedlich geformt sind. Die Halswirbelsäule weist eine Biegung nach vorne (ventral) auf (konkav), die Brustwirbelsäule wölbt sich nach hinten (konvex), die Lendenwirbelsäule wieder nach vorne und Kreuz- und Steißbein als Einheit wiederum nach hinten (dorsal). So ergibt sich der Eindruck einer doppelt S-förmigen Krümmung (Lordose, Kyphose). Diese spezielle Form der menschlichen Wirbelsäule erfüllt den Zweck, als federnder Stab vor allem dem aufrecht gehenden Menschen zu einem elastischen Gangbild zu verhelfen, indem sie Erschütterungen, die bei aufrechtem Gang naturgemäß auftreten, möglichst gering hält und besser verteilt. Auf diese Weise wird auch das empfindliche Gehirn vor größeren Erschütterungen, z. B. beim Laufen, bewahrt.

Was die Erkrankungen an der Wirbelsäule betrifft, führen schwere Verletzungen der Wirbelsäule, bei denen das Rückenmark geschädigt wird, zur Querschnittslähmung. Die häufigsten Erkrankungen sind degenerative Veränderungen der Funktionsgruppe aus Bandscheibe (Bandscheibenvorfall) und den beiden angrenzenden Wirbeln (Osteochondrosis intervertebralis), Instabilitäten bis zum Wirbelgleiten (Spondylolisthesis), dem rheumatischen Formenkreis zugehörige entzündliche Erkrankungen (etwa Morbus Bechterew) sowie Deformationen wie die Skoliose.

Skoliose ist eine Seitverbiegung der Wirbelsäule, bei gleichzeitiger Rotation der Wirbel, welche nicht mehr vollständig aufgerichtet werden kann. Die Wirbelsäule bildet dabei in der Regel mehrere, einander gegenläufige Bögen, die sich kompensieren, um das Körpergleichgewicht aufrecht zu erhalten (S-Form). Eine bestehende Seitwärtsverbiegung ohne entsprechende Verdrehung ist jedoch keine Skoliose im engeren Sinn.

Das Cervicobrachialsyndrom ist ein Schmerzzustand, der von der Halswirbelsäule ausgeht und in den Arm einstrahlt. Die häufigste Ursache für dieses Syndrom sind Funktionsstörungen der Halswirbelsäule. Ist ein Bewegungssegment blockiert, kommt es zu einem Reizzustand, der bis in den Arm reicht. Ein Schädigungsmuster, das zu einer in der Halswirbelsäule gelegenen Nervenwurzel passt, ist nicht nachzuweisen. Treten solche Blockierungen häufiger auf, ist es angezeigt, nach der eventuell chronischen Ursache zu forschen. Hier können Segmentinstabilitäten eine wesentliche Rolle spielen, die oft dadurch entstehen, dass chirotherapeutisch behandelt wird.

Degenerative Veränderungen (Spondylose, Spondylarthrose oder Uncovertebralarthrose) der Halswirbelsäule können einen Reizzustand einer Nervenwurzel verursachen. Bei leichteren Fällen kommt es dann zu Minderungen der Hautempfindung oder Missemmpfindungen im betroffenen Arm. Es kann dann passieren, dass eine leichte Berührung Schmerzen verursacht, der Arm als heiß oder kalt gespürt wird oder der Eindruck eines Ameisenheeres entsteht, das in dem betroffenen Arm einherläuft. Lassen sich diese Fehlfunktionen der Nervenversorgung keiner betroffenen Nervenwurzel zuordnen, spricht man von einer pseudoradikulären Symptomatik.

Wurzelschäden (radikuläre Symptomatik) in der Halswirbelsäule sind in vielen Fällen durch Bandscheibenvorfälle bedingt. Lähmungen und abgeschwächte oder erloschene Muskeldehnungsreflexe sind dann die Folge. Sind die Ausfälle entsprechend schwerwiegend, kann die operative Intervention notwendig werden.

Die geschädigte Wirbelsäule kann auf Grund der Fehlhaltung und der verringerten Wirbelkörperdistanz im Erwachsenenalter erhebliche Probleme und Schmerzen bereiten (Degeneration, Blockaden der Brustwirbelsäule und eine Verschlechterung des Cobb-Winkels der Brustwirbelsäulen-Kyphose (Zunahme des Buckels).

Im vorliegenden Berufungsfall stand außer Streit, dass eingetretene Schäden an Bandscheiben und Wirbelkörpern für den Rest des Lebens bestehen bleiben. Wurde im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 9. Juli 2009 der Pflegebedarf der Bw. mit durchschnittlich 84 Stunden/Monat bemessen, so war die körperliche Behinderung der Bw. Ursache für den Heimaufenthalt im Jahr 2009. Da ein Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 2 kraft Bescheides der Pensionsversicherungsanstalt vom 9. Juli 2009 gegeben war, war von der Gewährung des Pflegegelds der die Grundstufe übersteigenden Stufe auf den Bestand der

Körperbehinderung bereits ab dem Jahr 2008 zu schließen, weshalb der Heimaufenthalt bereits im Streitjahr als Folge der Betreuungsbedürftigkeit zu beurteilen war, infolge dessen die auf das Jahr 2008 entfallenden Aufenthaltskosten für das Pensionistenwohnheim als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 anzuerkennen waren. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. Februar 2010