



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C. A., 0000 Wien, A-Gasse 00, Appartement 135, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 5. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 6. August 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Pensionistin, wohnhaft in einem Appartement eines Pensionistenwohnheims der Gemeinde Wien. Zum Stichtag 6. Oktober 2009 war ein Gerichtsverfahren zur Bestellung eines Sachverwalters für die Bw. weder eingeleitet, noch beantragt; die Bw. ist nicht besachwaltet.

Über Antrag der Bw. vom 16. August 2007, dem die Bw. Befunde (Augen, Knochen, Hirn) und einen Brief beigelegt hatte, bestätigte das Bundessozialamt, dass der bei der Bw. festgestellte Grad der Behinderung von 60 % zumindest seit 2005 bestehe.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte Dr. Stern als steuerliche Vertreterin der Bw. von den auf das Appartement entfallenden Kosten (€ 4.196,85 abzüglich Haushaltsersparnis in Höhe von € 706,32 =) € 3.490,53 als außergewöhnliche Belastungen bei eigener Behinderung wegen Pflegebedürftigkeit geltend. Der Grad der Behinderung wurde mit 60 % bezeichnet. Die Kosten der Heilbehandlung in Höhe von € 2.248,26 wurden in die Positionen Kosten für a) Apotheken in Höhe von € 461,95, b) behindertengerechte Einrichtung

in Höhe von € 1.259,31; c) Heilbehelfe in Höhe von € 462,80; sowie „sonstige Kosten“ in Höhe von € 64,20 gegliedert.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 anerkannte das Finanzamt zwar die Behinderung der Bw. durch Zuspruch eines Freibetrags wegen eigener Behinderung im Sinn des § 35 Abs. 3 EStG 1988 von € 294 sowie als Heilbehandlungskosten bezeichnete Aufwendungen in Höhe von € 2.248,26, versagte jedoch den auf die Beherbergung und Verpflegung entfallenden Kosten die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 mit der Begründung: Die Aufwendungen für die Unterbringung in einem Pensionistenheim würden nur eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstellen, wenn mit ihnen auch besondere Kosten abzudecken seien, wie Krankheit, Pflege- und Betreuungskosten. Da dies nicht der Fall sei, seien diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anzuerkennen.

Mit der (auch) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 erhobenen Berufung stellte die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Aufhebung u. a. des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 und die Veranlagung der Einkommensteuer (u. a.) für das zuvor genannte Jahr unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass die Bw. stark sehbehindert sei und ohne Begleitung das Pflegeheim nicht verlassen könne; die Bw. sei auf die Betreuung durch das Senioren- und Pflegeheim angewiesen. Durch den Pflegeheimaufenthalt seien der Bw. Kosten entstanden, die aufgrund ihrer Behinderung zwangsläufig seien und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

Mit Schreiben vom 16. September 2008 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Berufung durch Vorlage einer Bestätigung des Pensionistenheimes u. a. für das Jahr 2007, aus der hervorgehe, welche Beträge der Gesamtkosten (€ 4.196,85 für das Jahr 2007) auf allgemeine Unterbringung und welche Beträge auf besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit entfallen würden. Weiters bat das Finanzamt die Bw., die beantragten Kosten der Heilbehandlung von € 2.248,26 für das Jahr 2007 mit einer nachvollziehbaren Aufstellung beilegmäßig nachzuweisen.

Mit dem beim Finanzamt am 24. Oktober 2008 eingelangten Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 23. Oktober 2008 wurden dem Finanzamt diverse Bestätigungen übermittelt, von denen, was das Jahr 2007 betrifft, ein Kundenverkaufsnachweis der Apotheke Fortuna für das Streitjahr über die Gesamtzahlung von € 457,00, eine Optikerrechnung vom 29. Mai 2007 über Kosten für Gleitsichtgläser mit Kantenfilter über den auf die Bw. entfallenden Zahlungsbetrag von € 462,80, sowie die mit 29. Jänner 2008 datierte Abrechnung des

Kuratoriums zur Errichtung von Senioren-Wohnanlagen für alle Monate des Jahres 2007 über den Rechnungsbetrag von € 4.196,85 in den Veranlagungsakt abgelegt wurde.

Der dem Veranlagungsakt ersichtlichen Aufgliederung der außergewöhnlichen Belastungen für das Jahr 2007 waren folgende Kostenpositionen ersichtlich:

<i>Behindertengerechte Einrichtung</i>			
IKEA	<i>Rechnung vom 9. März 2007</i>	€	1.139,31
DHL	<i>Rechnung vom 17. März 2007</i>	€	120,00
		€	1.259,31
<i>Heilbehelfe</i>			
...	...		
Optiker...	<i>Rechnung vom 29. Mai 2007</i>	€	462,80
...			
<i>Taxikosten</i>			
	<i>Belege eingesehen und retourniert</i>	€	41,00
<i>Fußpflege</i>			
	<i>Belege eingesehen und retourniert</i>	€	23,20
<i>Apothekerkosten</i>			
	<i>Laut Bestätigung der ...Apotheke</i>	€	457,00
	<i>Kassazettel ... Apotheke</i>	€	4,95
		€	461,95

Mit dem an die steuerliche Vertreterin der Bw. adressierten Schreiben vom 27. Oktober 2008 hielt das Finanzamt der Bw. vor, dass Fußpflegekosten gemäß § 20 EStG nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen, und ersuchte um a) Bekanntgabe, um welche behindertengerechte Einrichtung es sich handle; b) belegmäßigen Nachweis der Einrichtung (€ 1.139,31 und € 120) und der Taxikosten (€ 41,-); c) eine Bescheinigung des Bundessozialamts, aus der hervorgehe, dass eine Gehbehinderung vorliege.

Mit der Berufungsvorentscheidung änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 insoweit ab, als es die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen statt in Höhe von € 2.248,26 nur in Höhe von € 965,75 anerkannte; dies mit der Begründung: Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen könnten solange keine außergewöhnlichen Belastungen sein, als mit ihnen nicht auch besondere Aufwendungen abzudecken seien, die durch Krankheit, Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit verursacht würden. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altenheim sei dann auszugehen, wenn Anspruch auf Pflegegeld bestehe. Da 2007 kein Pflegegeld bezogen worden sei, liege eine besondere Pflege- und

Betreuungsbedürftigkeit nicht vor. Mit Vorhalt vom 27. Oktober 2008 sei die Bw. gebeten worden, folgende Ergänzungspunkte zu beantworten bzw. die entsprechenden Nachweise vorzulegen: -) Bekanntgabe, um welche behindertengerechte Einrichtung es sich handle sowie belegmäßiger Nachweis der Einrichtung (€ 1.139,31 und € 120).

Da dieser Aufforderung nicht nachgekommen worden sei, seien die beantragten Kosten außer Ansatz geblieben. Die Fußpflegekosten seien gemäß § 20 EStG 1988 den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 brachte die steuerliche Vertreterin vor:

Gemäß § 35 EStG seien Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen Behinderung des Steuerpflichtigen selbst als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Die Bw. lebe aufgrund ihrer Behinderungen in einem Senioren- und Pflegeheim. Das Bundessozialamt Landesstelle Wien habe der Bw. die Beeinträchtigungen mit einem Grad der Behinderung von 60 % bestätigt. Neben ihrer starken Sehbehinderung leide die Bw. neben diverser anderer Leiden auch an Alzheimer. Eine Rundumversorgung sei für sie daher unerlässlich. Diese sei durch die Unterbringung in einem Senioren- und Pflegeheim gewährleistet. Die daraus resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß §§ 34 und 35 EStG in Höhe der tatsächlichen Kosten für das Kalenderjahr 2007 als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden.

Die Abweisung der beantragten Mehraufwendungen aus der körperlichen Behinderung durch die Finanzbehörde sei mit der Begründung des fehlenden Pflegegeldbezuges der Bw. erfolgt. Trotz sorgfältiger Recherche lasse sich im gesamten österreichischen Einkommensteuergesetz keine derartige Bestimmung finden. Die Argumentationskette in der Begründung zur Abweisung der beantragten Mehraufwendungen finde keinerlei Deckung im Einkommensteuergesetz. Auch würden sich die Argumente gegen die Denkgesetze und gegen die Realität des Lebens behinderter Menschen richten.

Aufgrund der Alzheimererkrankung der Bw. sei es schwierig, innerhalb eines kurzen Zeitrahmens Unterlagen zu erhalten. Daher habe das Ergänzungseruchen der Finanzbehörde auch nicht fristgerecht beantwortet werden können. Dieses Versäumnis werde hiermit nachgeholt. Im Übrigen seien im Fall der Bw. die Fußpflegekosten keine Kosten der Lebensführung, da sie außerstande wäre, die Fußpflege selbst durchzuführen; auch diesbezüglich sei sie auf fremde Hilfe angewiesen.

Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gemäß §§ 34 und 35 stehe der Bw. die steuerliche Begünstigung der Unterbringungskosten in einem Senioren- und Pflegeheim zu, ebenso die Kosten der Fußpflege, die Apothekerkosten, die nachgewiesenen Taxikosten und die Kosten für die behindertengerechte Einrichtung.

Abschließend ersuchte die steuerliche Vertreterin um Stattgabe des Antrags, den Einkommensteuerbescheid 2007 unter steuermindernder Berücksichtigung der beantragten Pflegeheimkosten, der Apothekerkosten, der nachgewiesenen Taxikosten, der Fußpflegekosten und der Kosten für die behindertengerechte Einrichtung (Bett mit besonderen Vorrichtungen) als außergewöhnliche Belastung abzuändern.

Mit Vorhalt vom 10. März 2009 wurde die steuerliche Vertreterin u. a. um Zusendung der Belege zu den Kosten für Taxi in Höhe von € 41 und Leistungen der Apotheke B. in Höhe von € 4,95 sowie um Abgabe einer Stellungnahme zu den nachfolgenden Punkten samt Vorlage der angesprochenen Unterlagen ersucht:

+) „*Der Begriff Sehbehinderung wird verwendet, wenn die Sehkraft ohne Aussicht auf Verbesserung unter einem gewissen Prozentrang liegt. Die Kriterien dafür variieren je nach der verwendeten Definition (z. B. WHO, etc.). Die Maximalform einer Sehbehinderung ist die Blindheit. Einer Sehbehinderung können unterschiedliche organische Störungen zugrundeliegen. In der medizinischen Augenheilkunde, Augenoptik wie auch anderen Fachgebieten des Sehens werden die Begriffe allgemeine Schwachsichtigkeit, Fehlsichtigkeit, Sehfehler, Augenfehler und Sehschwäche benutzt.*

Für die Wertung der Schwere der Sehbehinderung ist die Sehschärfe von Bedeutung, weil eine Sehbehinderung ab einer Sehschärfe von 0,3 und weniger, eine körperlich wesentliche Behinderung ab einer Sehschärfe von 0,30–0,05 und eine hochgradige Sehbehinderung ab einer Sehschärfe von 0,05–0,02 festzustellen ist. Blindheit besteht ab einer Sehschärfe von höchstens 0,02 (= 1/50 EH). Vollblind ist jemand, dessen Sehvermögen völlig erloschen ist, keine visuelle Wahrnehmung hat und auch Licht nicht wahrnehmen kann. Auch eine Einschränkung des Gesichtsfeldes auf weniger als 5 Grad wird als Blindheit anerkannt.

Um Vorlage jener augenärztlichen Bescheinigung, aufgrund dieser die starke Sehbehinderung als Ursache für die Wertung der Heimkosten als Pflegeheimkosten behauptet wurde, wird ersucht.“

+) „*Die Alzheimer-Krankheit ist eine neurodegenerative Erkrankung. Charakteristisch ist eine zunehmende Verschlechterung der kognitiven Leistungsfähigkeit, die in der Regel mit einer Abnahme der täglichen Aktivitäten, mit Verhaltensauffälligkeiten und neuropsychologischen Symptomen einhergeht.*

Die Alzheimer-Krankheit muss von anderen, ähnlichen psychischen und neurologischen Störungen abgegrenzt werden, etwa von

- a) *Normale altersbedingte Vergesslichkeit*
- b) *Verweigerung oder Vermeidungsverhalten*
- c) *Leichter kognitiver Störung des Alters*

- d) Depression bei älteren Menschen mit Denkhemmung (evtl. mit zusätzlicher kognitiven Störungen im Sinne einer Zweiterkrankung)
- e) Deprivationserscheinungen bzw. Hospitalismus und Regression in Altersheimen
- f) Einfacher Aphasie
- g) Einfachem Mutismus
- h) Schwerem Autismus (Kanner-Syndrom) mit Mutismus
- i) Schweren neurologischen Syndromen wie dem Apallischen Syndrom, dem Locked-in-Syndrom oder dem akinetischen Mutismus
- j) Gehirntumoren, Gehirnverletzungen, die zu einem organischen amnestischen Syndrom führten.
- k) Störungen des Stoffwechsels (beispielsweise Unterzuckerung bei Diabetikern)
- l) Schlaganfall
- m) Delir
- n) Psychosen und Wahn (beispielsweise Schizophrenie, Manie oder psychotische Depression)
- o) anderen Formen von Demenz.

Sachwalter regeln die Angelegenheiten von Personen, die aufgrund einer psychischen Erkrankung, geistigen Behinderung oder aus anderen Gründen ihre Geschäfte nicht ohne Nachteil für sich selbst besorgen können. Eine körperliche Behinderung ist kein Grund für eine Sachwalterschaft. Das Verfahren zur Bestellung eines Sachwalters kann entweder von Amts wegen oder durch den Betroffenen selbst eingeleitet werden. In diesem Zusammenhang wird um Vorlage des gerichtspsychiatrischen Sachverständigengutachtens bzw. um Vorlage der medizinischen Ergebnisse zu den speziellen Tests zur Beurteilung des Gedächtnisses, die zur Behauptung der Diagnose Alzheimersehe Krankheit im Vorlageantrag führten, ersucht. Sollte von Gerichts wegen bereits ein Sachwalter für die Berufungsverberin bestellt worden sein, wird um Bekanntgabe des Namens und der Adresse des durch das Gericht bestellten rechtsfreundlichen Vertreters ersucht.

Für den Fall, dass medizinische Gutachten zur Diagnose Alzheimer fehlen, kein Antrag auf Bestellung eines Sachwalters für die Berufungsverberin in der Vergangenheit gestellt worden ist und keine gerichtsbehördliche Genehmigung vorgelegt wird, aufgrund dieser Dr. Stern dazu befugt ist, die an Alzheimer erkrankte Abgabepflichtige nicht nur im gegenständlichen Berufungsverfahren zu vertreten, wird um Abgabe einer Sachverhaltsdarstellung zur Behauptung der Diagnose Alzheimer im Vorlageantrag ersucht.“

+) „Eine umfassende Pediküre beinhaltet

a) das Neutrale Fußbad: 10 bis 20 Minuten in warmem Wasser ohne Seife oder dergleichen. Alkalien zerstören den Säuremantel der Haut, was Fußpilz, Nagelpilz, Ekzeme usw. begünstigen kann. Welche Zusätze sonst ins Fußbad können, hängt von den Beschwerden ab.

- b) Schneiden der Zehennägel.
- c) Feilen der Zehennägel.
- d) Entfernen der Hornhaut und eventuell vorhandener Hühneraugen.
- e) Zurückschieben des Häutchens über dem Zehennagel.
- f) Eincremen und Massieren der Füße.
- g) Auf Wunsch das Lackieren der Fußnägel.

Die "kosmetische Fußpflege", ergänzt die eigene Fußpflege und ist medizinisch nicht notwendig.

Im Gegensatz zu jener Fußpflege, bei der im Wesentlichen die Zehennägel gekürzt und die Hornhaut an den Füßen sowie die Hornschwielen namens Hühneraugen entfernt werden, umfasst die medizinische Fußpflege (= Podiologie) auch direkte Behandlungen der Füße. Podologen arbeiten medizinisch und sind gründlicher ausgebildet. Zu den Maßnahmen gehört u. a. das Beschleifen von Zehennägeln zur Korrektur von Fehlstellungen.

Zwecks Feststellung des Charakters der mit der Fußpflege verbundenen Leistungen wird um Vorlage der Rechnung zu den Fußpflegekosten in Höhe von € 23,20 samt all den Belegen, die die Verrechnung der Fußpflegekosten mit der Krankenkasse bestätigen, ersucht.“

+ „Auf der Homepage des Kuratoriums wird der Wohnpark, in dem sich das Appartement befindet, unter dem Titel „Wohnen wie im Hotel“ wie folgt beschrieben:

„Alles ist da und ist vortrefflich gelungen. Nur Ihre eigenen Möbel müssen Sie noch mitbringen. Auf geschichtsträchtigem Boden ist der Wohnpark im Jahre 1995 gebaut, war es von Anfang an ein Haus mit Anspruch. Dort, wo einst die A-Ware hergestellt worden war, steht jetzt dieser Tempel der Ruhe. Entspannung pur in der Schwimm - Oase, „unter den Wolken“, ein herrlicher Indoor - Pool auf dem Dach.

Für das leibliche Wohl wird durch die Freizügigkeit bei der Wahl der Verpflegungsvarianten gesorgt. So besteht z.B. die Möglichkeit, nur das Frühstück zu buchen und alle anderen Mahlzeiten selbst zu kochen bzw. diese im Restaurant einzunehmen oder aufs Zimmer kommen zu lassen. Ein Service, das es nicht überall gibt. Und wenn Sie Gäste erwarten, bitte sehr, bitte gleich, auch für diese sorgt unser Küchenchef. Sie müssen es ihm nur sagen.

Fitness in körperlicher wie geistiger Betätigung gehört zum Tagesprogramm. Natürlich ist auch für die ärztliche Betreuung gesorgt. ... Die Stadt Wien unterstützt Sie ... für den Bereich der Pflege. Vorausgesetzt es stimmen die gesetzlichen Voraussetzungen.“

Der Homepage des Kuratoriums zufolge muss der Vertragspartner nur seine eigenen Möbel noch mitbringen, um das Appartement für Wohnzwecke zu nutzen. Mit der Vorlage der IKEA-Rechnung vom 9. März 2007 und der DHL-Rechnung vom 17. März 2007 wurde der Anfall von Kosten für eine behindertengerechte Einrichtung in Höhe von € 1.259,31 behauptet. Da die

Firma IKEA nicht auf den Verkauf von medizinisch-technischen Krankenbetten spezialisiert ist, wird um Vorlage einer Beschreibung des Bettes ersucht.

Den Ausführungen sind all jene Beweismittel beizulegen, die geeignet sein könnten, die Kosten für die Anschaffung und Lieferung des in Rede stehenden Betts als besondere Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht sind, glaubhaft zu machen.“

+) „Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung 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 bekanntgeben.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offen legen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO³, Tz 3 zu § 119, samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. September 1989, 88/13/0072, und 25. Jänner 1999, 93/17/0313, und das Urteil des Obersten Gerichtshofs vom 18. Dezember 1995, 14 Os 83/95).

Nach Jakom, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 11 zu § 35, sind der Entscheidung der Abgabenbehörde die jeweils vorliegenden Daten zugrunde zu legen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1999, 99/14/0262). Eine rückwirkende Feststellung ist grundsätzlich nicht möglich; ist die Behinderung jedoch die Folge eines Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt), gilt der festgestellte Grad der Behinderung nach LStR 839f aus Vereinfachungsgründen „immer“ rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (gilt auch in anderen Ausnahmefällen).

Die Tatsache, dass erst mit dem Vorlageantrag behauptet wurde, dass die Berufungswerberin neben ihrer starken Sehbehinderung auch Alzheimer und diverse andere Leiden habe, schließt aus, dass die steuerlich vertretene Berufungswerberin der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen verschafft hatte. Um Bekanntgabe der im Vorlageantrag angesprochenen Krankheiten, sofern sie für das Berufungsverfahren relevant sind, sowie um Vorlage all jener Dokumente, die diese Krankheiten als Ursache für die Appartementkosten indizieren könnten, wird ersucht.“

+) Mit der Übersicht des Kuratoriums Fortuna vom 29. Jänner 2008 wurde die Abrechnung von Kosten in Höhe von € 4.196,85 bestätigt, mit denen auch folgende Leistungen abgegolten wurden:

<i>„Reine Eigenleistung</i>		<i>Menge</i>	<i>Preis</i>	<i>Betrag</i>	<i>USt-%</i>	<i>USt-Betr.</i>	<i>Brutto</i>
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Jän.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Feb.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Mär.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Apr.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Mai.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Jun.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Jul.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Aug.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Sep.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Aufpreis 2.Person</i>	Okt.2007	1	47,72	47,72	10	4,77	52,49
...							
<i>Appartement/BKB</i>	Nov.2007	1	1.018,95	1018,95	10	101,90	1120,85
...							
<i>Strom-Zusatzkosten</i>	Nov.2007	1	3,92	3,92	20	0,78	4,70
<i>Kabelfernsehen</i>	Nov.2007	1	6,49	6,49	20	1,30	7,79
...			
<i>Haustechnikleistung (App.)</i>	Nov.2007	1	6,70	6,70	20	1,34	8,04
...							
<i>Appartement/BKB</i>	Dez.2007	1	1.018,95	1.018,95	10	101,90	1.120,85
...							
<i>Strom-Zusatzkosten</i>	Dez.2007	1	3,92	3,92	20	0,78	4,70
<i>Kabelfernsehen</i>	Dez.2007	1	6,49	6,49	20	1,30	7,79
...			"

Um Vorlage einer Beschreibung der oben genannten Leistungen samt einer stichhaltigen Begründung dafür, dass nicht nur der Aufpreis für eine zweite Person, den die Berufungswerberin vom Jänner bis Oktober jeweils des Streitjahres monatlich gezahlt hatte, sondern auch die übrigen, oben genannten Kosten außergewöhnliche und zwangsläufig erwachsene Ausgaben waren, wird ersucht.“

Da der obige Vorhalt unbeantwortet geblieben war, ersuchte das Finanzamt die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 4. Mai 2009 um Vorlage einer ärztlichen Bescheinigung als Antwort auf die Fragen, seit wann die Bw. an der Alzheimerkrankheit leide und seit wann sie aufgrund dieser Erkrankung einer Rundumversorgung (Unterbringung in einem Senioren- oder Pflegeheim) bedürfe, und verwies darauf, dass eine eventuelle Fristverlängerung schriftlich einzubringen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden 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.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung 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.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß § 166 BAO 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.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

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), ebenso wie 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, 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.

Für den Fall, dass der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 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 den §§ 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:

- 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.

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

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).

Aus folgenden Gründen war der angefochtene Bescheid abzuändern:

a) Appartementkosten

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, sind die Kosten der Unterbringung keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit-, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen.

Insofern sind die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu 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 Leben überwiegt. Dienstleistungen wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisenversorgung werden regelmäßig in Anspruch genommen. Es wird kein eigener Haushalt geführt. Wurde weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag behauptet, in dem von der Bw. im Streitjahr für ihren Aufenthalt im Seniorenpflegeheim bezahlten Betrag seien Aufwendungen für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten gewesen, so ergab sich bereits daraus, dass die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in keinem Recht verletzt worden war. Diese Annahme wurde durch die mit 29. Jänner 2008 datierte Abrechnung des Kuratoriums zur Errichtung von Senioren-Wohnanlagen über den in Rede stehenden Betrag von € 4.196,85 bestätigt, wenn sich dieser Rechnungsbetrag lediglich aus Kostenpositionen mit den Titeln „Aufpreis 2. Person“ und „Frühstücksposition“ jeweils für die Monate Jänner bis Oktober des in Rede stehenden Streitjahres und „Appartement/BKB“, „Frühstückspension“, „Strom-Zusatzkosten“ und „Kabelfernsehen“ jeweils für die Monate November und Dezember jeweils des Jahres 2007 zusammengesetzt hatte. Damit waren die Appartementkosten von € 3.490,53 nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen.

b) Kosten der Heilbehandlung

Von den „Kosten der Heilbehandlung“ in Höhe von € 2.248,27, die die steuerliche Vertreterin mit der Einkommensteuererklärung 2007 als außergewöhnliche Belastungen beschrieben hatte, stand der abgabenrechtliche Charakter der aus der Optikerrechnung vom 29. Mai 2007 resultierenden Kosten in Höhe von € 462,80 sowie der Apothekerkosten von € 461,95 als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 sowohl im Administrativerfahren, als auch im Berufungsverfahren stets außer Streit.

Was die als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 geltend gemachten Taxikosten in Höhe von € 41 betrifft, sind bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, die Aufwendungen für Taxifahrten gemäß § 3 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der Fassung des BGBl. II Nr. 416/2001, bis zu einem Betrag von monatlich € 153 Euro zu berücksichtigen. Auf Grund der vorliegenden Bestätigung des Bundessozialamts kann als erwiesen angenommen werden, dass die Bw. öffentliche Verkehrsmittel nicht benutzen kann und Taxikosten dem Grunde nach anfallen. Wurden belegmäßige Nachweise über die Taxikosten zumindest dem Finanzamt erbracht, was aufgrund der Einlage im Finanzamt mit dem auf die Taxikosten bezogenen Eintrag „Belege eingesehen und returniert“ und der Berücksichtigung dieser Kostenposition als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 in der Berufungsvereinstscheidung anzunehmen war, so erschien es bei der gegebenen Sachlage im Berufungsjahr gerechtfertigt,

die diesbezüglichen Aufwendungen in Höhe von € 41 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Wenn die steuerliche Vertreterin nicht nur die Kosten für ein Appartement in der Berufung als Folge einer Sehbehinderung darstellt und erst mit dem Vorlageantrag das Vorliegen diverser anderer Leiden, u. a. Alzheimer behauptet, so ist 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 Amtsweigigkeit 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 der Sehbehinderung, der Alzheimererkrankung und anderer von den im Berufungsverfahren thematisierten körperlichen Gebrechen näher zu determinieren. Umfasst die medizinische Fußpflege (= Podiologie) im Gegensatz zu jener Fußpflege, bei der im Wesentlichen die Zehennägel gekürzt und die Hornhaut an den Füßen sowie die Hornschwielen namens Hühneraugen entfernt werden, auch direkte Behandlungen der Füße (z. B. das Beschleifen von Zehennägeln zur Korrektur von Fehlstellungen), so wäre es an der Bw. gelegen gewesen, den medizinischen Charakter der ihr in Höhe von € 23,20 erwachsenen Fußpflegekosten nachzuweisen. Anstatt dem an die steuerliche Vertreterin adressierten Vorhalt vom 10. März 2009 zu entsprechen und die Rechnung zu den Fußpflegekosten in Höhe von € 23,20 samt all den Belegen, die die Verrechnung der Fußpflegekosten mit der Krankenkasse bestätigen, zwecks Feststellung des Charakters der mit der Fußpflege verbundenen Leistungen vorzulegen, blieb der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 10. März 2009 unbeantwortet. Damit war den Fußpflegekosten in Höhe von € 23,20 die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 1 EStG 1988 abzusprechen.

Was die als Kosten für eine behindertengerechte Einrichtung bezeichneten Kosten für ein Bett mit besonderen Vorrichtungen in Höhe von € 1.139,31 betrifft, bezeichnet der Begriff Bett ein Möbelstück, das dem Schlafen, Liegen oder Ruhen dient. Ein einfaches Bett besteht heute in der Regel aus einem Rahmen oder Gestell, auf dem eine Matratze liegt; ergänzt wird das ganze in der Regel durch Bettdecke und Kopfkissen, sowie die dazu gehörigen Bezüge und das Bettlaken.

Das Seniorenbett ist ein handelsübliches Bett mit der Besonderheit einer erhöhten Liegefläche. Ziel dieser höheren Liegefläche ist es, in der Sitzposition die Füße oberhalb vom Fußboden zu haben, um aus dem Bett rutschen zu können. Es kommt zu einer gemischten Bewegung, die den üblichen Kraftaufwand des Körperanhebens beim Aufstehen erheblich

absenkt. Dieser Vorteil beim Aufstehen steht häufig ein höherer Kraftaufwand beim ins Bett steigen entgegen.

Als Bettwäsche werden alle Textilien bezeichnet, welche in einem Bett Verwendung finden. Dies sind im Wesentlichen der Matratzenschoner aus Molton, das Laken und die Bezüge über Kopfkissen und Bettdecke. Die Bettwäsche ist aus hygienischen Gründen wichtig, da der Mensch beim Schlafen schwitzt und die Textilien mit Hautkontakt verschmutzt, woraus sich die Anforderung ergibt, dass die Bettwäsche leicht gewechselt und gewaschen werden kann. Bettwäsche hat nicht nur einen praktischen, sondern auch einen ästhetischen Zweck, weil sie als gestalterisches Element im Schlafzimmer eingesetzt werden kann und eine angenehme Atmosphäre schaffen kann.

Bettwaren sind zum Schlafen verwendete Körpерауflagen und -unterlagen. Die am häufigsten verwendete Körpерауflage ist die Bettdecke (= Oberbett). Körperunterlagen, die Kopfkissen, Seitenkissen, Matratzenauflage (= Unterbett) und Matratze sind, werden von Bettwäsche (Bettbezüge und Bettlaken) schützend eingehüllt. Es gibt auch noch die Tagesdecke (= Überbett), die aus optischen Gründen tagsüber über die Bettdecke gelegt wird (sie behindert jedoch die wichtige Entlüftung des Bettes).

Ein Polster ist ein mit Daunen, Schaumstoff oder einem anderen weichen Material gefüllter Beutel. Das Kopf- oder Ruhekissen wird als stützende Unterlage des Kopfes in liegender Körperhaltung im Bett oder auf dem Sofa benutzt. Eine ähnliche Funktion erfüllt die größtenteils mit Schaumstoff gefüllte Nackenrolle.

Zielgruppe von Ikea sind vorrangig nicht pflegebedürftige Pensionisten, sondern junge Paare, Familien mit kleinen Kindern, Studenten oder Singles mit geringen finanziellen Mitteln; es gibt Sonderaktionen, die besonders Familien ansprechen und an Ikea binden sollen (unter anderem den Kundenservice „Ikea Family“). Da der Rechnung der Fa. Ikea vom 9. März 2007 eine Kostenposition als Nachweis für die behindertengerechte Einrichtung des Bettes gefehlt hatte, war von einer Normalausstattung ausgehen, weshalb die Behinderung im gegebenen Zusammenhang nicht zu Mehraufwendungen geführt hatte. War sowohl die Rechnung der Fa. IKEA vom 9. März 2007 mit dem Betrag von € 1.139,31, als auch die Rechnung der Transportfirma DHL vom 17. März 2007 mit dem Betrag von € 120,00 nicht dazu geeignet, die Außergewöhnlichkeit dieser die Bw. treffenden finanziellen Belastungen offen zu legen, so waren die als Kosten für behindertengerechte Einrichtung bezeichneten Ausgaben in Höhe von € 1.259,31 nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinn des § 34 EStG 1988 zu werten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. Oktober 2009