



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1239-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1180 Wien, Türkenschanzplatz 2 - 6/000, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 3. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag.(F.H.) Martin König, vom 15. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine verwitwete Pensionistin, die in abgabenrechtlichen Angelegenheiten von der Wirtschaftstreuhänderin und Steuerberaterin Dr. Stern vertreten wird. Die Bw. wohnt in einem Pensionisten-Wohnhaus, das der Bw. auf der Basis des Betreuungsvertrages, in dem der Leistungsumfang genau beschrieben ist, folgende Grundleistung erbringt: a) Individuelles Wohnen mit eigenen Möbeln in Einzel- oder Doppelappartements mit Duschbad, WC, wöchentlicher Appartementreinigung sowie Radio- und Kabel-TV-Gebühren (inkl. Kosten für Strom, Heizung und Warmwasser, Betriebs- sowie Instandhaltungskosten des Gebäudes und der Versorgungsbereiche); b) Periodische Reinigung der Fenster und der zur Verfügung gestellten Vorhänge; c) Möglichkeit für einen eigenen Telefon- und Internetanschluss; d) Nutzung der Gemeinschaftsräume und -einrichtungen, wie großer Saal, Hobby- und Werkräume, Internet-Stationen etc.; e) Drei Mahlzeiten täglich aus der hauseigenen Küche (Frühstücks- und Mittagsbuffet - Wahl aus mindestens drei Menüs - mindestens einmal wöchentlich auch warmes Abendessen); f) Nutzung der Freizeiteinrichtungen, wie

Gymnastikraum, großteils Sauna und Solarium, Lang- oder Schwingkegelanlage, Indoor - Minigolfanlage in einigen Häusern, Billard, Hallenbäder in drei Häusern etc.; g) Hilfestellung in allen Lebenslagen durch Diplomierte SozialarbeiterInnen, ErnährungsberaterInnen, ErgotherapeutInnen und PsychologInnen; h) Kleine Reparaturarbeiten durch Technische HausbetreuerInnen; i) "Erste Hilfe-Leistungen" in Notfällen rund um die Uhr durch Pflegefachkräfte; j) Vielfältige Freizeit- und Kulturangebote, unterstützt von AnimatorInnen; k) Ausflüge; l) Bewohnerservice; m) Direktion und Rezeption; n) Hausordination - freie Arztwahl. Ab dem Monat November 2008 bezog die Bw. Bundespflegegeld der Pflegestufe 1 von € 148,30/Monat.

Mit der Beilage zur Arbeitnehmerinnenveranlagung für das Jahr 2008 machte die steuerlich vertretene Bw. an außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 Heimkosten in Höhe von [€ 15.478,70 abzüglich Haushaltsersparnis von - € 1.883,52=] € 13.595,18 sowie Apothekerkosten von € 286,55 geltend.

Mit Vorhalt vom 27. November 2009 ersuchte das Finanzamt die Bw., zur „Behinderung“ die beantragten Kosten in einer Beilage aufzugliedern, Belege geordnet beizulegen sowie den Nachweis der Notwendigkeit und welchen Behinderungsgrund der einzelne Aufwand betrifft (ärztliche Stellungnahme, Verschreibung) samt Nachweis dessen, dass Ersätze beantragt wurden, Höhe der Ersätze, zu erbringen. Der Vorhaltsbeantwortung wäre eine Heimbestätigung, ob die Bw. und seit wann die Bw. auf der Pflegestation gewesen sei, beizulegen.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2009 übermittelte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt eine Zahlungsbestätigung des Kuratorium Wiener Pensionisten-Wohnhäuser vom 12. Februar 2009, derzufolge die Bw. an Kosten lediglich Kosten für ein Appartement in dem in Rede stehenden Pensionisten-Wohnhaus bezahlt habe [€ 15.478,80], sowie eine Rezeptgebührenbestätigung für das Jahr 2008 samt einer Aufgliederung über die einzelnen im Streitjahr bezogenen Medikamente bzw. teilte mit, für die entrichteten Heim- und Apothekerkosten keine Ersätze beantragt zu haben.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2008 anerkannte das Finanzamt die Appartementkosten ab dem Zeitpunkt des Bezugs von Pflegegeld, somit ab November 2008 [€ 1.969,26] als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 mit der Begründung, dass Unterbringungskosten in einem Hein nur dann eine zwangsläufig erwachsene außergewöhnliche Belastung seien, wenn mit diesen auch besondere pflegebedingte Aufwendungen abzudecken seien. Hievon sei bei Bezug von Pflegegeld auszugehen, der bloße Umstand der Feststellung eines Behinderungsgrades sei nicht ausreichend. Die Zwangsläufigkeit der Kostentragung aus dem steuerpflichtigen Einkommen setze auch voraus, dass zustehende Ersätze (Pflegegeld) geltend gemacht würden. In der vorgelegten

Heimbestätigung seien nur Appartementkosten angeführt, jedoch weder Pflegekosten, noch Betreuungskosten (obwohl diese Posten in der Bestätigung vorgedruckt seien). Pflegegeld sei erst ab November 2008 in geringer Stufe bezogen worden. Die Heimkosten hätten daher nur anteilig für zwei Monate berücksichtigt werden können (€ 2.579,78 abzüglich Pflegegeld und € 313,92 Haushaltsersparnis).

Betreffend die Apothekekosten sei nicht nachgewiesen worden, welche Mittel behinderungskausal gewesen seien und welche allgemeine Krankheitskosten betreffen würden. Die Rechnung beinhaltete auch offensichtlich allgemeine Mittel wie z.B. Nasenspray. Es sei im Schätzungswege eine Aufteilung zu 50 % vorgenommen worden. Von den geltend gemachten € 286,55 seien € 143,28 behinderungskausal.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 führte die steuerliche Vertreterin gegen die Aliquotierung der steuermindernd beantragten Heimkosten ins Treffen, dass die Bw. nach amtlicher Bescheinigung mit 50 % erwerbsgemindert, d.h. behindert sei. Werde eine Behinderung im Laufe eines Kalenderjahres festgestellt, so gelte dies für Zwecke der Steuerermäßigung immer für das ganze Kalenderjahr. Eine Aliquotierung sei nicht vorzunehmen. Das gelte analog auch für den Pflegegeldbezug; d.h. keine Aliquotierung.

Auf die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008, die in ihrem Begründungsteil auf die detaillierte Begründung im Erstbescheid verwies, folgte der Vorlageantrag gemäß § 276 BAO mit der Begründung, dass die hochbetagte – 90ig jährige Mandantin – mehrfach behindert sei, was auch vom Bundessozialamt Wien amtlich bestätigt worden sei. Die vorliegenden medizinischen Befunde, welche bis ins Kalenderjahr 2002 zurückreichen würden, würden eine stetig fortschreitende Osteoporose, TEP li Knie (=Knieprothese), Wirbelkörpereinbruch, Vertebro plana, Degeneration der Wirbelsäule, Morbus Baastrup, multisegmentale Osteochondrosen, Spondylosis deformans lumbalis, Spondylarthrosen, chron. Tinnitus und ein extrem hohes Frakturrisiko diagnostizieren.

Aufgrund der sich verschlechternden Osteoporose habe die Bw. eine Reihe von Knochenbrüchen erlitten – gebrochener Fuß, zweimal gebrochene Hand, gebrochene Schulter und gebrochenes Schlüsselbein, Lendenwirbelbrüche, Serienrippenbrüche. Die Bw. leide an permanenten Gleichgewichtsstörungen mit starken Schwindelanfällen und es komme immer wieder zu Stürzen.

Aufgrund ihrer gesundheitlichen Beeinträchtigung, die medizinisch ausführlich dokumentiert sei, habe die Bw. schon seit vielen Jahren einen Anspruch auf Pflegegeld, den sie allerdings erst im Kalenderjahr 2008 geltend gemacht habe. Mit der Zuerkennung des Pflegegeldes habe die Bw. eine doppelte amtliche Bestätigung und Bescheinigung ihrer körperlichen Behinderung.

Der österreichische Gesetzgeber habe für Behinderte und gesundheitlich beeinträchtigte Steuerpflichtige eine Reihe von steuerlichen Begünstigungen geschaffen, da diesem Personenkreis aufgrund körperlicher/geistiger Minderungen erhöhte Kosten erwachsen würden. sei aufgrund ihrer körperlichen Behinderung auf die Betreuung in einem Seniorenpflegeheim angewiesen. Die daraus resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß §§ 34 und 35 EStG in Höhe der tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden. Die von der Finanzbehörde vorgenommene Aliquotierung der Pflegeheimkosten, d.h. die Anerkennung der Pflegekosten erst ab dem Zeitpunkt des Pflegegeldbezuges, sei nicht nur eine Verkennung realer Krankheitsverläufe, sondern auch eine Verkennung der Intention des Gesetzgebers betreffend der steuerlichen Begünstigung kranker, behinderter und hilfloser Menschen im Einkommensteuergesetz.

Da ein Betreuungs- und Pflegebedarf in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle nicht erst ab der Zuerkennung von Pflegegeld, sondern mitunter schon viele Jahre zuvor gegeben sei, sei dies vom Gesetzgeber auch entsprechend berücksichtigt worden. Eine Aliquotierung sei die Setzung eines Schnittpunktes, der in der Realität kranker und behinderter Menschen keinen Bestand und keine Berechtigung habe. Der Entscheidung der Finanzbehörde zufolge sei die Bw. am 31. Oktober 2008 völlig gesund gewesen und habe die Erfordernisse des täglichen Lebens noch voll im Griff gehabt und sei einen Tag später, mit 1. November 2008 (Beginn des Pflegegeldbezuges) ein Pflegefall gewesen - diese Entscheidung sei praxisfremd und nicht gesetzeskonform.

Durch die vollinhaltliche Erfüllung der Voraussetzungen gemäß §§ 34 und 35 stehe der Bw. die steuerliche Begünstigung der Unterbringungskosten in einem Pflegeheim ganzjährig zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 müssen außergewöhnliche Belastungen 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 EStG 1988 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 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.

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, steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 leg.cit ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 des Bundespflegegeldgesetzes gebührt das Pflegegeld bei Zutreffen der übrigen Anspruchsvoraussetzungen, wenn auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung der ständige Betreuungs- und Hilfsbedarf (Pflegebedarf) voraussichtlich mindestens sechs Monate andauern wird oder würde. Gemäß Absatz 2 der letztzitierten Norm besteht Anspruch auf Pflegegeld in Höhe der

Stufe 1 für Personen, deren Pflegebedarf nach Abs. 1 durchschnittlich mehr als 50 Stunden monatlich beträgt.

Gemäß § 5 des Bundespflegegeldgesetzes gebührt das Pflegegeld zwölf Mal jährlich und beträgt monatlich in Stufe 1 € 148,30. Dass die Bw. Pflegegeld der Stufe 1 ab November 2008 bezogen hatte, legte der von der Wiener Gebietskrankenkasse ausgestellte Lohnzettel mit der Angabe „Bundespflegegeld von 11 bis 12 € 296,60“ offen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Eine außergewöhnliche Belastung kann aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen (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. Doralt, EStG 11. Auflage, § 34 Tz 78).

Ein Altersheim (Altenwohnheim, Seniorenresidenz) 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 oder Speisenversorgung werden regelmäßig in Anspruch genommen. Es wird kein eigener Haushalt geführt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Aufwendungen für die Unterbringung in einem normalen Altersheim übliche Lebenshaltungskosten, welche nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 dEStG berücksichtigt werden können (vgl. BFH 22. August 1980, VI R 138/77, BStBI 1981, Teil II, S. 23; 22. August 1980, VI R 196/77, BStBI 1981, Teil II, S. 25). Die Regelung des § 33 des deutschen EStG ist jener des § 34 des österreichischen EStG 1988 vergleichbar. Nach dem BFH-Urteil vom 29. September 1989, III R 129/86, BStBI 1990, Teil II, S. 418, sind derartige Aufwendungen ihrer Art und dem Grunde nach schon deshalb nicht außergewöhnlich, weil sie anderen in vergleichbaren Verhältnissen lebenden älteren Steuerpflichtigen ebenfalls erwachsen und es insbesondere nichts Außergewöhnliches ist, dass ein älterer Mensch in einem Altersheim lebt, weil er nicht mehr für sich sorgen kann oder will. Die Unterbringung in einem Altenwohnheim, in dem den Appartementbewohnern lediglich eine allgemeine ärztliche Überwachung und eine nicht gesondert zu vergütende Pflege im Krankheitsfall (Grundpflege) zuteil werden, führt zu keinen Aufwendungen infolge

Pflegebedürftigkeit. Die Annahme einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 33 dESTG im Falle von Kosten der Heimunterbringung käme nur in Betracht, wenn und soweit der Steuerpflichtigen über die üblichen Lebensführungskosten hinaus zusätzliche krankheitsbedingte Aufwendungen erwachsen. Der Bundesfinanzhof führt in dem angeführten Urteil weiters aus, eine (auch nur teilweise) Berücksichtigung der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung ließe sich auch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbaren. Es würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten steuerlichen Besserstellung einer/ eines Steuerpflichtigen gegenüber anderen Heimbewohnern führen, wenn die Aufwendungen bei ihr/ihm deshalb eine außergewöhnliche Belastung begründen könnten, weil neben die Heimunterbringung aus Altersgründen eine krankheitsbedingte Pflegebedürftigkeit getreten ist, obwohl alle Heimbewohner mit einem gleich hohen Pauschalentgelt belastet sind.

Aufgrund der Rechtsprechung sind 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 ist. Von einer solchen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ist auszugehen, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld ab der Stufe 1 gegeben ist. Abgesehen davon, dass dies bis zum Oktober des Streitjahres bei der Bw. nicht der Fall gewesen war, lag beim Bezug von Pflegegeld der Stufe 1 noch keine hohe Pflegebedürftigkeit vor. Dass die im Vorlageantrag thematisierten Diagnosen nicht ausreichend waren, die Annahme einer Pflegebedürftigkeit für die ersten zehn Monate des Streitjahres zu begründen, sei den nachfolgenden Ausführungen ersichtlich:

Die Osteoporose ist eine häufige Alters-Erkrankung des Knochens, die ihn für Brüche (Frakturen) anfälliger macht. Die auch als Knochenschwund bezeichnete Krankheit ist durch eine Abnahme der Knochendichte durch den übermäßig raschen Abbau der Knochensubstanz und -struktur gekennzeichnet. Die erhöhte Frakturanfälligkeit kann das ganze Skelett betreffen. Die Osteoporose ist eine Knochenerkrankung im höheren Lebensalter, die zunächst unmerklich verläuft. Bedeutet diese Krankheit im Fall von Knochenbrüchen, insbesondere bei alten Menschen, eine hohe Krankheitsbelastung (Schmerzen, Bettlägerigkeit, manchmal dauerhafte Immobilisierung), so war vom ausschließlichen Anfall von Appartementkosten in der Wohnheimanlage für Pensionisten auf die Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit der Bw. nicht rückzuschließen.

Eine Knieprothese oder Kniegelenksprothese ist eine implantierte Prothese (Endoprothese), um Funktionen des Kniegelenks und/oder seines Stützapparates nach Funktionsverlust zu ersetzen, und wird hauptsächlich bei schweren degenerativen Erkrankungen der Gelenke (Kniegelenksarthrosen) bzw. nach Verletzungen des Knies als operative Therapie eingesetzt, um eine schmerzfreie Bewegungsfähigkeit wieder herzustellen.

Die deutsche Bezeichnung für die Fachbezeichnung „Vertebro plana“ ist „Wirbelkörper“. Beim Wirbelbruch beim älteren Menschen zerbröselt der osteoporotische Knochen eher, als dass er birst. Insofern steht beim älteren Menschen die frühzeitige Remobilisation im Vordergrund, um nicht durch die Ruhigstellung einen weiteren Verlust an Knochenmasse zu verursachen. Mit einem operativen Eingriff wird der zusammengebrochene Wirbel mit Knochenzement aufgefüllt und stabilisiert.

Der Medieninformation des Landesklinikum Krems mit dem Titel „Ballon-Kyphoplastik: Hilfe für Patienten mit Wirbelkörpereinbrüchen in Niederösterreich“ zufolge verläuft rund die Hälfte der Wirbelkörpereinbrüche akut und ist sehr schmerhaft. Das Einbrechen der Wirbelkörper kann jedoch auch einen schleichenden und fast schmerzlosen Verlauf nehmen – dabei kommt es zu einem fortschreitenden Zusammenbruch der Wirbelsäule, wobei die Körpergröße um fünf bis zehn Zentimeter in einem Jahr sinken kann. Rund die Hälfte aller Wirbelkörperfrakturen geht mit dauerhaften Schmerzen einher. Wirbelkörpereinbrüche behindern den Patienten in seiner Mobilität und seiner Selbständigkeit im alltäglichen Leben und können bis zur Pflegebedürftigkeit führen und damit dramatisch die Lebensqualität reduzieren. „*Als Folgen von osteoporotischen Knochenbrüchen treten eine Abnahme der Leistungsfähigkeit, eine Zunahme der Pflegebedürftigkeit und zusätzliche Kosten für jede weitere Behandlung auf*“ (Zitat von OA Univ.-Doz. Dr. Wolfram Brodner, Abteilung für Orthopädie und orthopädische Chirurgie am Landesklinikum Krems an der Donau). Dass die thematisierten Wirbelkörpereinbrüche bei der Bw. zu einer Pflegebedürftigkeit geführt hätten, war aufgrund des Fehlens von Angaben betreffend bezahlter Pflegekosten und Kosten für Betreuungs- und Hilfeleistungen in der Zahlungsbestätigung des Kuratorium Wiener Pensionisten-Wohnhäuser vom 12. Februar 2009 nicht anzunehmen.

Was die Wirbelsäule betrifft, sind die häufigsten Erkrankungen 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. Die häufigste Wachstumsstörung der Wirbelsäule ist die Scheuermann-Krankheit.

Skoliose ist eine Seitverbiegung der Wirbelsäule bei gleichzeitiger Rotation (Verdrehung) der Wirbel, welche nicht mehr durch Einsatz der Muskulatur aufgerichtet werden kann. Die Wirbelsäule bildet dabei in der Regel mehrere, einander gegenläufige Bögen die sich kompensieren um das Körperequilibrium aufrecht zu erhalten (S-Form).

Die Osteochondrose oder Osteochondrosis (inter)vertebralis („vertebra“ = Wirbel) ist eine Verschleißerkrankung der Wirbelsäule, wobei der Knochen („osteo“) der Wirbelkörper und der Knorpel („chondro“) der Bandscheiben betroffen sind. Es bilden sich Ausziehungen

(Spondylophyten) an den Wirbeln, die Bandscheiben verändern ihre Elastizität und Form, die hiermit einhergehende Höhenminderung der Zwischenwirbelräume führt zu einem Verschleiß der Wirbelbogengelenke (Spondylarthrose).

Ein Verschleiß der Wirbelsäule tritt beim Menschen bedingt durch die statische Belastung bei aufrechtem Gang und durch die hohe Lebenserwartung regelmäßig im Alter auf. Die Osteochondrose bleibt oft klinisch stumm, das heißt, sie macht keine Beschwerden. Die Formveränderungen der Wirbelkörper und der Bandscheibe können aber zu einer Verengung des Rückenmarkkanals (Spinalstenose) oder am Austritt der Nerven aus der Wirbelsäule (Neuroforamina) führen, was dann zu Schmerzen im Versorgungsgebiet des betroffenen Nervs, beispielsweise im Sinne der Ischialgie führt. Die Höhenminderung der Bandscheibe irritiert zudem das Gefüge der Wirbelgelenke, was ebenfalls Schmerzen auslöst. Mangels an nachgewiesenen Beschwerden aus der Osteochondrose fehlte ein Beweis für die Ursächlichkeit der Appartementkosten in der Degeneration der Wirbelsäule im Zeitraum bis Oktober 2008. Morbus Bastrup, nach Christian Ingerslev Bastrup auch Bastrup-Syndrom oder Bastrup-Zeichen genannt, ist eine Bezeichnung für Rückenschmerzen infolge sich berührender Dornfortsätze (Processus spinosus) und Irritation der umgebenden Weichteile (Bänder und Muskeln). Ursächlich liegt dieser Annäherung meist die allgemeine Degeneration der Wirbelsäule und ein damit einhergehender Höhenverlust zugrunde. Wurde mit der Einstufung „Pflegestufe 1“ der Pflegebedarf der Bw. mit durchschnittlich mehr als 50 Stunden, aber maximal 75 Stunden monatlich bestimmt, so war für den Unabhängigen Finanzsenat der thematisierte Morbus als Ursache für die Appartementkosten der ersten zehn Monate des in Rede stehenden Streitjahres nicht nachgewiesen.

Einer Medieninformation des Dr. med. Ronald J. Sabitzer, Facharzt für Orthopädie, Neurochirurgie und chirurgische Orthopädie zufolge wird unter einer Osteochondrose eine Veränderung des Bandscheibeknorpels (griech. chondron = Knorpel) mit einer begleitenden Reaktion des Wirbelkörpers (griech. osteon = Knochen) verstanden. Typischerweise sieht man im Röntgenbild bei einer Osteochondrose eine Höhenminderung des Bandscheibenraums. Als Ursache kommt ein Verschleiß in Frage, zum Beispiel durch eine langdauernde Überlastung der Bandscheibe. Häufig sieht man Osteochondrosen bei Patienten mit einer Skoliose, also einer Seitverbiegung der Wirbelsäule. Durch diese Seitverbiegung wird die Bandscheibe einseitig zu stark belastet und im Laufe vieler Jahre verschlissen. Weitere Ursachen von Osteochondrosen sind frühere Bandscheibenvorfälle. Auch nach Bandscheibenoperationen kann es als Spätfolge zu Osteochondrosen kommen. Seltener entstehen Osteochondrosen als Folge von Entzündungen der Bandscheibe. Durch die Veränderung der Bandscheibe verschlechtern sich ihre mechanischen Eigenschaften. Deshalb wird der Knochen der angrenzenden Wirbelkörper stärker belastet und

reagiert mit einer Zunahme an Knochendichte, dadurch entstehen häufig knöcherne Randwülste, sogenannte Osteophyten.

Dem Artikel „Patientenleitfaden Wirbelsäule / Funktionsstörungen der Hals- Brust- und Lendenwirbelsäule“ auf der Homepage „http://www.behensky.com/web/html/patienten_wirbelsaeule_2.9.html#top_of_the_page“ zufolge sind die Ursachen der multisegmentalen Osteochondrosen der natürliche Alterungsprozess der Bandscheiben, die Scheuermann'sche Erkrankung, eine vermehrte mechanische Belastung; nach Versteifungsoperationen können die darüber- und darunterliegenden Bandscheiben vorzeitig abgenutzt werden. Die Symptome - vorwiegend im späteren Erwachsenenalter – sind u. a. Kreuzschmerzen; bei Einengung der Zwischenwirbellöcher Beinschmerzen durch Bedrängung von Rückenmarksnerven; Radiculopathie bedingt durch Bedrängung eines oder mehrerer Rückenmarksnerven (Schmerzausstrahlung - Ischiasschmerz, umschriebene Schwäche und/oder Sensibilitätsstörung in den Beinen). Weist die mit 12. Februar 2009 datierte Zahlungsbestätigung des Kuratoriums Wiener Pensionisten-Wohnhäuser für das Jahr 2008 weder Pflegekosten, noch Kosten für Betreuungs- und Hilfeleistung aus, so war die Annahme von Tätigkeiten der Bw., bei denen eine teilweise oder vollständige Unterstützung durch Dritte erforderlich gewesen wäre, auszuschließen.

Was den Begriff „Spondylosis deformans lumbalis“ betrifft, ist eine Spondylose (Spondylosis deformans) eine degenerative Erkrankung der Wirbelkörper (Arthrose) und Bandscheiben; typische Symptome sind ausstrahlende Schmerzen und Bewegungseinschränkungen der Wirbelsäule; die Begriffe "thoracalis et lumbalis" bezeichnen den Brust- und Lendenbereich. Betreffen degenerative Veränderungen der Wirbelsäule die Wirbelbogengelenke, so wird von Spondylarthrose (syn. Spondylarthritis deformans) gesprochen. Wenn auch diese Gelenke, vergleicht man sie mit einem Knie, recht klein sind, können hier alle Vorgänge, die zu einer Arthrose gehören, ebenfalls auftreten. Der Körper reagiert auf die geschädigten Knorpelflächen mit Verbreiterungen der knöchernen Anteile, der unter dem Knorpel gelegene Knochen wird verdichtet, sklerosiert. Die Gelenkkapsel schwollt an, es kommt zur Ergussbildung dem Spinalkanal entspringende Nervenwurzel verläuft in unmittelbarer Nähe des Wirbelbogengelenkes. Der degenerativ verursachte Reizzustand des Gelenkes führt oft zu einer Quetschung oder Irritation der Nervenwurzel, was sich, je nach betroffenem Segment, dann als Lumbalgie, Ischialgie oder cervikobrachiales Syndrom auswirken kann. Degenerative Veränderungen an Wirbelkörpern (und Intervertebralräumen) werden als Spondylosis deformans (syn. Spondylose) bezeichnet. Liegt eine altersbedingte Unterbringung in einem Altenheim bis zum Oktober 2008 vor, gehören die in diesem Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu den Kosten der privaten Lebensführung und sind steuerlich nicht absetzbar.

Der Begriff Tinnitus aurium (lat. „das Klingeln der Ohren“) oder kurz Tinnitus bezeichnet ein Symptom (teilweise wird auch von einem Syndrom gesprochen), bei dem der Betroffene

Geräusche wahrnimmt, die keine äußere für andere Personen wahrnehmbare Quelle besitzen. Im Gegensatz dazu beruht der „objektive Tinnitus“ auf einer von außen wahrnehmbaren oder zumindest messbaren körpereigenen Schallquelle. Einer Medieninformation der deutschen Tinnitus-Liga e.V. (DTL), das ist eine gemeinnützige Selbsthilfeorganisation gegen Tinnitus, Hörsturz und Morbus Meniere auf „<http://www.tinnitus-liga.de/tchronis.htm>“ zufolge besagt der Begriff "chronischer Tinnitus" lediglich, dass der Patient andauernde Ohrgeräusche hat, und besagt nicht, dass der Patient deswegen leiden muss oder krank ist. Damit war die Annahme, der Aufenthalt für die Monate Jänner bis Oktober des Jahres 2008 im Altenheim wäre aufgrund der letztgenannten Krankheit erfolgt, auszuschließen.

Weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag wurde behauptet, in den von der Bw. im Streitjahr für Ihren Heimaufenthalt bezahlten Betrag seien Aufwendungen für Krankheits-, Pflege- und Betreuungskosten enthalten. Bereits daraus ergab sich, dass die Bw. durch den angefochtenen Bescheid in keinem Recht verletzt wurde.

Aus der Behauptung der Bw. in der Berufung, derzu folge eine im Lauf eines Kalenderjahres festgestellte Behinderung für Zwecke der Steuerermäßigung immer für das ganze Kalenderjahr gelte und eine Aliquotierung nicht vorzunehmen sei, war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil die Bw. anstelle des gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 **jährlich** gewährten Freibetrages die **tatsächlichen** Kosten aus dem Titel der Behinderung beansprucht hatte, für die die Bw. beweispflichtig war.

Die im Vorlageantrag angeführte Reihe von Knochenbrüchen ändert nichts an der Tatsache der Möglichkeit einer Knochenheilung, auch Bruchheilung genannt, wobei die Heilung nach einem Knochenbruch je nach Art des Bruchs (Fraktur) und der medizinischen Versorgung erfolgen kann.

Was die thematisierten Gleichgewichtsstörungen mit starken Schwindelanfällen betrifft, dient der Gleichgewichtssinn zur Feststellung der Körperhaltung und Orientierung im Raum. Der Gleichgewichtssinn hat sein Zentrum im Gleichgewichtsorgan in Innenohr und Kleinhirn, ist aber auch eng mit den Augen und anderen Sinnen sowie mit Reflexen verbunden.

Unter Schwindel im medizinischen Sinne wird das subjektive Empfinden eines Drehgefühls oder Schwankens oder das Gefühl der drohenden Bewusstlosigkeit verstanden. Bei der wahrgenommenen Scheinbewegung zwischen sich und der Umwelt wird u. a. zwischen Dreh-, Schwank-, Lift-, Bewegungs- und unsystematischen Schwindel unterschieden. Außerdem werden Symptome einer Kreislaufschwäche oft Schwindel genannt. Wurden mit der Abgabenerklärung für das Jahr 2008 keine Arzthonorarnoten als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht, obwohl die Bw. an permanenten Gleichgewichtsstörungen mit Schwindelanfällen gelitten haben soll und immer wieder gestürzt

sein soll, so war diesem Vorbringen Schutzzweckcharakter zu bescheinigen. Das Gleiche gilt für die Behauptung der Bw., schon seit vielen Jahren einen Anspruch auf Pflegegeld zu haben, wenn einerseits dieser Anspruch nicht bereits in den Vorjahren geltend gemacht wurde, andererseits der Bw. Pflegegeld nur der Stufe 1 ab November 2008 zuerkannt wurde.

Da das von November 2008 bis Dezember 2008 bezogene Bundespflegegeld von € 296,70 (=Pflegestufe 1) ein stichhaltiger Beweis dafür, dass der Aufenthalt der Bw. im Altenheim zumindest für die letzten beiden Monate des Jahres 2008 aufgrund einer Pflegebedürftigkeit der Bw. erfolgte, gewesen war, waren die Appartementkosten als außergewöhnliche Belastung nur in der vom Finanzamt bereits mit dem angefochtenen Bescheid zugesprochenen Höhe abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. April 2010