



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Rebekka Stern, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, vom 8. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. (F.H.) Martin König, vom 12. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine in einem amtsbekannten Wiener Pensionistenwohnhaus wohnhafte Pensionistin.

Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 beantragte die Bw. die Anerkennung von Pflegeheimkosten (€ 15.156,00 abzüglich Haushaltsersparnis von € 1.883,52 =) in Höhe von € 13.272,48 wegen Pflegebedürftigkeit und Heilbehandlungskosten in Höhe von € 4.220,58 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 sprach das Finanzamt der Bw. den Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35(3) EStG 1988) in Höhe von € 243 sowie die beantragten Heilbehandlungskosten in Höhe von € 4.220,58 jeweils als außergewöhnliche Belastung zu und verwies hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid beantragte Dr. Rebekka Stern als steuerliche Vertreterin die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die erneute Veranlagung der Einkommensteuer 2007 unter steuermindernder Berücksichtigung der

beantragten Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass die Bw. seit 1992 in einem Senioren- und Pflegeheim lebe. Aufgrund massiver Kniegelenksprobleme sei der Bw. im Jahr 1993 eine 50%ige Behinderung bescheinigt worden. Trotz zahlreicher Operationen habe sich die Implantierung eines künstlichen Kniegelenks nicht vermeiden lassen.

Die Bw. sei aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen.

*„Ist die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim aus Gründen der Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung als außergewöhnliche Belastung absetzbar.“* So würden die steuerlichen Bestimmungen betreffend die Kosten der Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 lauten.

In den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden seien die Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim von der Finanzbehörde nicht berücksichtigt worden, obwohl die Bw. die steuerrechtlichen Voraussetzungen vollinhaltlich erfülle.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 hielt das Finanzamt der Bw. vor:

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. Da 2007 kein Anspruch auf Pflegegeld bestanden habe, sei wie im Spruch zu entscheiden gewesen.

Mit dem Vorlageantrag vom 28. Oktober 2008 brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass § 35 EStG 1988 zufolge Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen Behinderung des Steuerpflichtigen selbst als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien. Eine Behinderung liege vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25 % betrage.

Die Bw. lebe aufgrund ihrer 50%igen Gehbehinderung seit 1992 in einem Senioren- und Pflegeheim. Die Bw. sei aufgrund ihrer Behinderung auf die Betreuung in einem Pflegeheim angewiesen. Die daraus resultierenden Mehraufwendungen seien gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 in Höhe der tatsächlichen Kosten für das Kalenderjahr 2007 als außergewöhnliche Belastungen beantragt worden.

Abweichend von den steuerrechtlichen Bestimmungen habe die Finanzbehörde die beantragten Mehraufwendungen aus der körperlichen Behinderung nicht anerkannt. Die Finanzbehörde begründe die Abweisung mit dem fehlenden Pflegegeldanspruch der Steuerpflichtigen. Hinsichtlich des Begriffes Pflegegeld sei zu differenzieren zwischen Bezug

von Pflegegeld und Anspruch auf Pflegegeld. Beim Bezug von Pflegegeld sei der Anspruch durchgesetzt worden. Inwieweit jemand Anspruch auf Pflegegeld habe, lasse sich aus dem Bundespflegegesetz entnehmen.

Im vorliegenden Fall sei die Bw. aufgrund ihrer Behinderung in einem Senioren- und Pflegeheim untergebracht, da es ihr aufgrund ihrer körperlichen Beeinträchtigung nicht mehr möglich sei, für sich selber zu sorgen und daher auf die Betreuungsleistungen eines Senioren- und Pflegeheimes angewiesen sei.

Der Gesetzgeber habe die Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit eines Steuerpflichtigen nicht vom Bezug eines Pflegegeldes abhängig gemacht, noch sei dies sein Wille oder seine Absicht gewesen. Der Gesetzgeber weise darauf hin, dass von einer „besonderen“ Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgegangen werden könne, wenn ein Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 bestehe. Dass der für die Bw. seit Jahren bestehende Pflegegeldanspruch nicht durchgesetzt worden sei, sei für die Klassifizierung der Mehraufwendungen aus den Alters- und Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastungen nicht von Belang.

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

Abschließend beantragte die steuerliche Vertreterin die Stattgabe der Berufung und wies darauf hin, dass wegen einer gleichen Rechtsfrage ein Verfahren anhängig sei, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die Berufung sei.

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

§ 34 EStG 1988 BGBI. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 71/2003 lautet:

„(1)	<i>Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:</i>
	<i>1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).</i>
	<i>2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).</i>
	<i>3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).</i>
	<i>Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.</i>
(2)	<i>Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.</i>
(3)	<i>Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.</i>
(4)	<i>...</i>

...	...
(6)	<i>Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:</i>
-	- ...
-	<i>Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).</i>
	<i>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.</i>
	<i>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.</i>
(7)	... "

§ 35 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

„(1)	<i>Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen</i>
	- <i>durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,</i>
	- ...
	<i>und erhält ... der Steuerpflichtige ... keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.</i>
(2)	<i>Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,</i>
	1. <i>in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,</i>
	2. <i>in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957.</i>
	<i>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:</i>
	- <i>Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).</i>

	-	<i>Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.</i>
	-	<i>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 bescheinigen.</i>
(3)	...	
...	...	
(5)	Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).	
(6)	...	
(7)	<i>Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des</i>	
(8)	<i>Abs. 3 führen.</i>	

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 ~~selbsttätig in Dienstleistungen wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisenversorgung~~ werden regelmäßig in Anspruch genommen. Es wird kein eigener Haushalt geführt.

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. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, und 27. Mai 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 - abzugfähig (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").

Aus folgenden Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Dezember 1987, 86/13/0084, ausgeführt hat, 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.

Auf der Homepage des Heims werden der Betrieb und die Leistung des Hauses wie folgt beschrieben:

### ***„1.2. Art und Zweckwidmung des Heimes“***

*Das Pensionisten-Wohnhaus ist ein Wohnheim für alte Menschen mit Betreuungsbedarf gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 Wiener Wohn- und Pflegeheimgesetz (WWPG), LGBI. Nr. 15/2005. Dem Pensionisten-Wohnhaus ist ein stationärer Bereich (Pflegestation gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 WPG) angeschlossen, in dem die Bewohnerinnen betreut und gepflegt werden. Im Pensionisten- Wohnhaus leben ältere Personen, die Unterstützung bei der Haushaltsführung benötigen, jedoch die Verrichtungen des täglichen Lebens - gegebenenfalls unter Inanspruchnahme von Betreuungs- und Hilfeleistungen laut Betreuungsvertrag - selbst vornehmen können. Nach Maßgabe der vorhandenen Plätze wird darüber hinaus stationäre Pflege angeboten, falls aufgrund des Gesundheitszustandes besondere Pflege in einem Ausmaß erforderlich ist, das im Appartement nicht erbracht werden kann.*

*Zur Sicherung der geistigen, gesellschaftlichen und kulturellen Kontakte werden vielfältige Aktivitäten und Veranstaltungen geboten.*

### ***Punkt 1.3. Grad der Pflegebedürftigkeit der für die Aufnahme in Betracht kommenden Personen***

*Die Aufnahme in das Pensionisten-Wohnhaus erfolgt unabhängig von der Pflegegeledeinstufung.*

### ***1.4. Voraussetzungen für die Aufnahme von Personen, die eine physische oder psychische Beeinträchtigung aufweisen***

*Für die Aufnahme in den Wohnbereich muss die Bewohnerin die Verrichtungen des täglichen Lebens - gegebenenfalls unter Inanspruchnahme von Betreuungs- und Hilfeleistungen laut Betreuungsvertrag - selbst vornehmen können. Im Zweifelsfall wird von einem interdisziplinären Team ein geriatrisches Assessment durchgeführt.*

*Wenn aufgrund des körperlichen bzw. geistig-seelischen Zustandes besondere Pflege erforderlich ist, die im Appartement nicht erbracht werden kann, ist eine Aufnahme in den stationären Bereich möglich.“*

Aus der Page TARIFE ist ersichtlich, dass in den Tarifen des Einzel- bzw. Doppelappartements folgende Grundleistung gemäß Betreuungsvertrag enthalten ist:

<i>„Individuelles Wohnen mit eigenen Möbeln in Einzel- oder Doppelappartements mit</i>
--

<i>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)</i>
<i>Periodische Reinigung der Fenster und der zur Verfügung gestellten Vorhänge</i>
<i>Möglichkeit für einen eigenen Telefon- und Internetanschluss</i>
<i>Nutzung der Gemeinschaftsräume und -einrichtungen, wie großer Saal, Hobby- und Werkräume, Internet-Stationen etc.</i>
<i>Drei Mahlzeiten täglich aus der hauseigenen Küche (Frühstücks- und Mittagsbuffet - Wahl aus mindestens drei Menüs - mindestens einmal wöchentlich auch warmes Abendessen)</i>
<i>Nutzung der Freizeiteinrichtungen, wie Gymnastikraum, größtenteils Sauna und Solarium, Lang- oder Schwingkegelanlage, Indoor-Minigolfanlage in einigen Häusern, Billard, Hallenbäder in drei Häusern etc.</i>
<i>Hilfestellung in allen Lebenslagen durch Diplomierte SozialarbeiterInnen, ErnährungsberaterInnen, ErgotherapeutInnen und PsychologInnen</i>
<i>Kleine Reparaturarbeiten durch Technische HausbetreuerInnen</i>
<i>"Erste Hilfe-Leistungen" in Notfällen rund um die Uhr durch Pflegefachkräfte</i>
<i>Vielfältige Freizeit- und Kulturangebote, unterstützt von AnimatorInnen</i>
<i>Ausflüge</i>
<i>Bewohnerservice</i>
<i>Direktion und Rezeption</i>
<i>Hausordination - freie Arztwahl</i>

*Im stationären Bereich leisten wir gegen weiteres Entgelt Vollpflege durch qualifiziertes Personal."*

Auf der Page „Pflege und Medizin“ werden die Leistungsangebote des Heims wie folgt beschrieben:

*„Alle BewohnerInnen ... haben grundsätzlich freie Arztwahl. Um Ihnen lange Anfahrtswege zu ersparen, kommen regelmäßig auch praktische Ärzte in die Hausordination, außerdem ordnieren dort zu bestimmten Zeiten auch Fachärzte diverser medizinischer Sparten.*

*Bei gesundheitlichen Notfällen können die BewohnerInnen rund um die Uhr Hilfestellung durch die Pflegefachkräfte des stationären Bereiches anfordern, die die notwendigen Maßnahmen veranlassen. Dieser Service ist im Tarif der Grundleistung abgedeckt.*

*Für die folgenden Betreuungsleistungen werden eigene Tarife verrechnet, die in der Regel mit etwaigem Pflegegeld bezahlt werden:*

*Wir bieten Ihnen als AppartementbewohnerIn auch Betreutes Wohnen an. Das heißt, Sie können pflegerische oder hauswirtschaftliche Leistungen nach Ihren persönlichen Wünschen in Anspruch nehmen, wie z. B. Verbandswechsel, Unterstützung bei der Körperpflege etc.*

*Diese so genannten "Betreuungs- und Hilfeleistungen" werden von unserem qualifizierten Personal entweder im Appartement oder im stationären Bereich erbracht, nach einem eigenen Tarif verrechnet und in der Regel mit etwaigem Pflegegeld bezahlt. Dieses Angebot erleichtert es Ihnen, so lange wie möglich im eigenen Appartement betreut zu werden."*

*Sollten Sie einmal erkranken oder intensivere Pflege benötigen, steht Ihnen in jedem unserer ... Häuser ... ein Bereich für stationäre Pflege mit qualifiziertem Pflegepersonal zur Verfügung, das rund um die Uhr anwesend ist. Zu bestimmten Zeiten ist auch eine Ärztin/ein Arzt für die medizinische Versorgung anwesend. Wir bieten in unseren stationären Bereichen zwar keine High-Tech-Medizin, dafür aber einfühlsame Betreuung und ganzheitliche Pflege. Sind bestimmte Infusionen erforderlich oder ist die Anwesenheit eines Arztes rund um die Uhr notwendig, erfolgt vorübergehend ein Transfer in ein Krankenhaus."*

Betreutes Wohnen im Appartement bzw. Betreuung und Pflege durch qualifiziertes Personal im stationären Bereich des Hauses werden durch das Pflegegeld finanziert. Dass die Bw. im Streitjahr kein Pflegegeld bezogen hat, steht außer Streit.

Obwohl die steuerliche Vertreterin weiß, dass die Kosten für Beherbergung und Verpflegung in einem Wohngebäude, das vornehmlich dem Wohnen dient, Folgekosten eines zwischen der Heimverwaltung und der Bw. abgeschlossenen Vertragsverhältnisses waren, wurden die Kosten in der Beilage zur Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2007 fälschlicherweise als "Pflegeheimkosten" bezeichnet, die als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 Abs. 1 EStG 1988 zu werten seien. Aus der irreführenden Falschbezeichnung war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil die Bw. bei Geltendmachung höherer Beträge als der Pauschbeträge als außergewöhnliche Belastung verpflichtet gewesen wäre, rechtzeitig Vorsorge für Beweismittel zum Beweisthema der Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren zu treffen. Infolge Verletzung dieser Beweisvorsorgepflicht hatte die Bw. die damit verbundenen finanziellen Nachteile zu tragen.

Der Verweis im § 35 Abs. 5 EStG 1988 darauf, dass anstelle der Pauschbeträge gemäß Absatz 3 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können, ändert nichts an der Tatsache, dass in solchen Fällen ein entsprechender Nachweis zu erbringen ist. Die bloße Glaubhaftmachung wird nur in Ausnahmefällen zuzulassen sein, weil die im Gesetz vorgesehenen Pauschbeträge von langjährigen Erfahrungswerten ausgehen.

Das Kniegelenk ist ein zusammengesetztes Gelenk, das aus zwei Einzelgelenken, dem Kniescheibengelenk, welches sich zwischen Oberschenkelknochen und Kniescheibe befindet, und dem Kniekehlgelenk, welches zwischen Oberschenkelknochen und Schienbeinkopf liegt, besteht. An der Hinterseite des Kniegelenkes liegt die Kniekehle, in deren Tiefe wichtige Blutgefäße und Nerven verlaufen. Zudem sind hier die Kniekehlymphknoten ausgebildet.

Aus Mangel an Beweisen für die Ursächlichkeit der im Streitjahr angefallenen Heimkosten in Erkrankungen wie der in der Berufung thematisierten Kniegelenksproblematik sowie der im Vorlageantrag nur allgemein umschriebenen Gehbehinderung vermochte sowohl die Berufung, als auch der Vorlageantrag keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in Form der Verletzung einfach-gesetzlich gewährleisteter Rechte offen zu legen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Mai 2009