



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0722-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. A. B., Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 0000 XXXX, A-Str.1, vom 3. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. Martin König, betreffend Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin.

In Streit steht, ob die von Dr. A. B. als steuerliche Vertreterin der Bw. in ihrem Schreiben vom 30. Dezember 2004 genannten Kosten für ein „Pflegeheim und Heilbehandlungen“ von € 11.694,72 für das Jahr 1999, € 11.709,98 für das Jahr 2000, € 12.311,72 für das Jahr 2001, € 12.047,12 für das Jahr 2002 und € 12.343,88 für das Jahr 2003 sowie die mit der Berufung (vom 15. März 2005) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 nachträglich geltend gemachten „Pflegeheimkosten“ von € 14.892,12, welche aufgrund der Behinderung der Bw. angefallen wären, als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Mit dem mit 30. Dezember 2004 datierten Antrag auf Abänderung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 gemäß § 295a BAO, dessen Begründung das Finanzamt als Anregung wertete und in weiterer Folge Wiederaufnahmbescheide gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 erließ, übermittelte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt eine Bestätigung des Bezirkspolizeikommissariats O. vom 27. Dezember 2004, derzufolge die Bw. seit dem Jahr 1994 zu 35 % erwerbsgemindert und der Grad der Behinderung dauernd sei. Im Antragschreiben brachte die steuerliche Vertreterin vor: Die zahlreichen vorliegenden

ärztlichen Befunde seien bis zu diesem Zeitpunkt behördlich nicht bescheinigt bzw. bestätigt worden. Der Bw. habe sich aufgrund ihrer dauernden gesundheitlichen Beeinträchtigung und in der Folge des Bedarfs einer Betreuung für den Aufenthalt in einem Pflegeheim entschieden. Gemäß § 35 EStG sei der Zeitpunkt des Bestehens der Behinderung, welcher aus der amtlichen Bestätigung hervorgehe, maßgebend für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen.

Mit der Beilage zum Antrag auf Abänderung von Einkommensteuerbescheiden gem. § 295a BAO wurden die Ausgaben der Bw. wegen Pflegebedürftigkeit – der Grad der Behinderung betrage 35 % - in folgender Form dargestellt:

	1999	2000	2001	2002	2003
Pflegeheimkosten	14.049,12 €	14.064,38 €	14.049,12 €	14.401,52 €	14.698,28 €
Abzügl. Haushaltsersparnis	-2.354,40 €	-2.354,40 €	-2.354,40 €	-2.354,40 €	-2.354,40 €
	11.694,72 €	11.709,98 €	11.694,72 €	12.047,12 €	12.343,88 €

Als Kosten der Heilbehandlung wurde ein Uniqua-Selbstbehalt für das Jahr 2001 in Höhe von € 617 erklärt.

Über fernmündliche Anfrage des Finanzamts vom 4. Jänner 2005 nach einer Bestätigung des Seniorenheimes für die Bw. hinsichtlich der Kosten für außergewöhnlichen Pflegebedarf (Bettenstation) als Erfordernis für deren steuerlichen Anerkennung in den betreffenden Kalenderjahren legte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt betreffend der Bw. und einer anderen namentlich genannten Mandantin dar:

Gemäß § 34 EStG seien Aufwendungen für die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim außergewöhnliche Belastungen, wenn sie aus Gründen der Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht seien.

Der Gesetzgeber gehe von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei einem Aufenthalt in einem Altersheim aus, wenn die Pflegestufe 1 vorliege.

Unabhängig vom Vorliegen einer Pflegestufe unterstelle der Gesetzgeber bei behinderten Personen jedenfalls eine Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit.

Unter dem Titel „Behinderung-Pauschalbeträge-tatsächlich angefallene Kosten“ führte die steuerliche Vertreterin ins Treffen:

Im Zusammenhang mit den Kosten für die Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim werde steuerrechtlich dezidiert angeführt, dass bei Vorliegen einer Behinderung die Aufwendungen nicht neben, sondern nur an Stelle der Behindertenfreibeträge des § 35 EStG geltend gemacht werden könnten und dass kein Selbstbehalt zu berücksichtigen sei (vgl. Rz 887 LStR).

Die vom Finanzamt zitierte Verwaltungsgerichtshofentscheidung bzw. UFS-Textdokument nehme Bezug auf Pensionisten, die aus Altersgründen in einem Altersheim untergebracht seien. Die Mandantinnen seien aufgrund zahlreicher Operationen und deren Folgewirkungen

so behindert gewesen, dass sie nicht mehr in der Lage gewesen seien, für sich selber zu sorgen. Der Steuergesetzgeber trage dem insofern Rechnung, als die aus der Behinderung entstehenden Kosten, im konkreten Fall die Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung voll anzuerkennen seien.

Mit jenen Einkommensteuerbescheiden, mit denen das Finanzamt die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2003 nach Erlassung von Bescheiden gem. § 303 BAO 1988 in den wiederaufgenommenen Verfahren neu festgesetzt und der Bw. einen Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988 von jeweils S 1.332 für die Jahre 1999 bis 2001 bzw. jeweils € 99 für die Jahre 2002 und 2003 zugesprochen hatte, trat die Abgabenbehörde erster Instanz der Rechtsmeinung der Bw. mit der Begründung entgegen:

„Kosten der Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim sind nur dann als Außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit gegeben ist. Von einer besonderen Pflegebedürftigkeit kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab Stufe 1 ausgegangen werden. Allein auf Grund des vom Amtsarzt festgestellten Behinderungsgrades von 35 v.H. kann jedoch nicht von einer besonderen Pflegebedürftigkeit ausgegangen werden. Sie wurden daher am 4. Jänner 2005 fermündlich ersucht, die besondere Pflegebedürftigkeit (z.B. durch eine Bestätigung des Heimes, in welcher Form die Unterbringung erfolgte und welche Pflegeleistungen erbracht wurden) nachzuweisen. Diesem Ersuchen sind Sie in Ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 2. Februar 2005 nicht nachgekommen. Da die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit nicht nachgewiesen wurde, ist die Berücksichtigung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 unzulässig. Die Kosten können daher auch nicht gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge (§ 35 EStG 1988) in Ansatz gebracht werden.“

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 wurde in der Berufung vorgebracht: Die Bw. lebe seit 1992 in einem Pflegeheim, da sie aufgrund ihres Gesundheitszustandes nicht in der Lage sei, für sich selber zu sorgen, dh. einen eigenen Haushalt zu führen. Das Pflegegeldgesetz vom 1. Juli 1993 berechtige Personen, die nicht mehr für sich selber sorgen können, zum Bezug von Pflegegeld von mindestens der Stufe 1, das entspreche einem Betreuungsbedarf von mehr als 50 Stunden im Monat.

Bei der Einstufung des Pflege- und Betreuungsbedarfes werde für die Zubereitung der Mahlzeiten ein Zeitaufwand von 30 Stunden im Monat angesetzt, für die Herbeischaffung von Nahrungsmittel, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens würden zehn Stunden angerechnet, weitere zehn Stunden würden für die Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, also das Aufräumen und Putzen berechnet, für die Pflege der Leib- und Bettwäsche, also das Waschen und Bügeln würden nochmals zehn

Stunden hinzukommen. Die aufgelisteten Betreuungsverrichtungen würden 60 Stunden/Monat betragen, wodurch bereits die Pflegestufe 1 erreicht sei.

Die Bw. habe nie einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt, weswegen auch keine Einstufung nach dem Pflegegeldgesetz vorliege.

Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 839) werde bei einem Bezug von Pflegegeld von einer mindestens 25 %igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) ausgegangen.

Da der Bw. ein Grad der Behinderung von 35 % bescheinigt worden sei und dieser Grad der Erwerbsminderung der Pflegestufe 1 entspreche, liege eine besondere Pflegebedürftigkeit vor.

Das Einkommensteuergesetz (vgl. § 34 EStG) und die erläuternden Richtlinien würden Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung bei Vorliegen von zwei alternativen Voraussetzungen anerkennen: entweder es liege eine Pflegestufe vor oder aber es bestehne eine Behinderung. Im Steuerrecht bestehe eine Behinderung ab einem Grad der Erwerbsminderung von 25 %.

Da eine Behinderung im steuerrechtlichen Sinn vorliege, seien Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Kosten, die aufgrund einer Behinderung erwachsen, seien zwangsläufig, damit sei das Kriterium der Zwangsläufigkeit als Voraussetzung für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung erfüllt.

Wörtlich heiße es in den Lohnsteuerrichtlinien: „*Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so stehen ihm die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idgF, zu*“.

Mit den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 hielt das Finanzamt der steuerlichen Vertreterin u. a. vor:

Im Erstbescheid sei keine außergewöhnliche Belastung anerkannt worden, da der Selbstbehalt nicht überschritten worden sei.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2004 sei unter Verweis auf § 295 a BAO und Einreichen einer Kopie des Bezirkspolizeikommissariats Ottakring über eine 35 %ige Minderung der Erwerbsfähigkeit (seit 1994) eine Änderung der Bescheide begehrt worden.

Es liege kein nachträglich eingetretenes Ereignis, das Wirkung für die Vergangenheit auslöse und die Rechtskraft von Bescheiden durchbrechen könne, vor.

Die relevante Tatsache sei nicht die im Jahr 2004 erfolgte Untersuchung sowie die Bestätigung der Minderung der Erwerbsfähigkeit, sondern das Vorliegen der außergewöhnlichen Belastung (Minderung der Erwerbsfähigkeit) selbst. Dieses Ereignis sei

jedoch nicht nachträglich eingetreten, sondern sei im Grunde laut Bestätigung seit 1994 vorhanden gewesen.

Die Minderung der Erwerbsfähigkeit um 35 % sei ab dem Jahr 1994 unter Hinweis auf Operationen in diesem Jahr bestätigt worden. Daraufhin seien für die Streitjahre amtswegige Wiederaufnahmen gem. § 303 Abs. 4 BAO gemacht und die Pauschbeträge gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 zuerkannt worden. Dagegen sei Berufung erhoben worden.

Ein telefonischer Vorbehalt bezüglich der besonderen Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit sei mit Schreiben vom 2. Februar 2005 beantwortet worden.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 seien Kosten für die Unterbringung in einem Pflegeheim keine außergewöhnliche Belastung, wenn sie lediglich aus Altersgründen erfolge, da es in diesem Fall den Merkmalen der in § 34 ... geforderten Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit fehle.

Richtigerweise werde in dem Schreiben festgehalten, dass der Gesetzgeber ab der Pflegestufe 1 von dieser besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit ausgehe. Pflegegeld sei aber nicht bezogen worden.

Für die nächste Aussage, dass unabhängig vom Vorliegen einer Pflegegeldeinstufung der Gesetzgeber bei behinderten Personen jedenfalls eine Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit unterstelle, gebe es weder im Gesetz, noch in der Judikatur, auch nicht in den Lohnsteuerrichtlinien eine Bestätigung.

In der Berufung werde ausgeführt, dass die Bw. bereits seit 1992 in einem Pflegeheim lebe, somit vor den Operationen 1994, als ihr die Minderung der Erwerbsfähigkeit bescheinigt worden sei.

Die Schlussfolgerung, dass bei einer Behinderung automatisch eine besondere Pflegebedürftigkeit vorliege, finde wie im vorigen Absatz dargestellt - keine Bestätigung. Dies sei auch nicht möglich, da viele Menschen im erwerbsfähigen Alter von einer Behinderung ebenfalls betroffen seien und einer - möglichst adäquaten, ihren besonderen Bedürfnissen entsprechenden Tätigkeit - nachgehen.

Zusammenfassend sei zu sagen, dass mangels Pflegegeldbezuges einerseits und der nicht zwingend anzunehmenden Koppelung von Behinderung die Bedingungen des § 34 Abs. 1 in Verbindung mit § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht erfüllt seien und eine Berücksichtigung der Pflegeheimkosten nicht vorgenommen werden könne.

Mit dem Vorlageantrag konterte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt, mit dem Spruch der Berufungsvorentscheidung und der dem Spruch subsumierbaren Rechtsansicht zwei Klassen von behinderten Steuerpflichtigen, ein Bevorzugung von Behinderten mit steuerlich anerkannten Mehraufwendungen und eine Benachteiligung von Behinderten, deren gleichartige Mehraufwendungen steuerlich nicht anerkannt würden, zu schaffen. Das führe zu

einer Diskriminierung von behinderten Steuerpflichtigen, die vom Gesetzgeber nicht gewollt und durch die steuerlichen Bestimmungen nicht gedeckt sei.

Gemäß § 35 EStG 1988 würden dem Steuerpflichtigen, der aufgrund seiner körperlichen Behinderung Aufwendungen habe, die steuerlichen Begünstigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 zustehen. Würden sich aufgrund einer körperlichen Behinderung Mehraufwendungen wie Heimaufenthaltskosten ergeben, so seien diese gemäß § 35 Abs. 5 EStG steuerlich abzugsfähig. Würden sich für bislang nicht behinderte Menschen aufgrund von Krankheit oder Unfall Mehraufwendungen wie Heimaufenthaltskosten ergeben, so seien diese gem. § 34 EStG nur dann außergewöhnliche Belastungen, wenn ein Anspruch auf Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 bestehe (da bei der Pflegestufe 1 von einer Erwerbsminderung von 25 % ausgegangen werde, werde von der Finanzbehörde der Nachweis der Behinderung nicht eingefordert).

Aus der Textierung „*wenn ein Anspruch auf Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 besteht*“ lasse sich ohne Zweifel entnehmen, dass der Anspruch nicht notwendigerweise geltend gemacht werden müsse, ansonsten „müsste“ es „*bei Bezug von Pflegegeld ab der Pflegestufe 1*“ lauten. Ein Blick in die Einstufungsverordnung zum Bundespflegegesetz mache deutlich, dass die Pflegestufe 1 allen Antragstellern zuerkannt werde, die nicht mehr in der Lage seien, einen eigenen Haushalt zu führen (Herbeischaffung von Nahrungsmittel und Bedarfsgüter des täglichen Lebens, Zubereitung von Mahlzeiten, Reinigung der Wohnung). Nachdem der Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 1 für jedermann relativ leicht feststellbar sei, erübrige sich die Durchsetzung dieses Anspruches als Voraussetzung für die Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung.

Mit den vom Senioren- und Pflegeheim in Rechnung gestellten Beherbergungs- und Verpflegungskosten würden exakt jene Kosten verrechnet, die den „Kosten für einen besonderen Betreuungs- bzw. Pflegeaufwand der Pflegestufe 1“ entsprechen, also jene Aufwendungen, die anfallen, wenn jemand nicht mehr in der Lage sei, einen eigenen Haushalt zu führen.

Aus der Klientenerfahrung der steuerlichen Vertreterin könne sie bestätigen, dass alle Pflegegeldbezieher der Stufe 1 vom Pflegeheim ausschließlich Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen beziehen. Das gelte auch für die Bw., die in den Kalenderjahren 1999 bis 2005 vom Pflegeheim Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen (die Bestätigungen würden der Finanzbehörde vorliegen) bezogen habe mit dem Unterschied, dass diese außergewöhnlichen Belastungen in den Streitjahren steuerlich nicht anerkannt worden seien, im Kalenderjahr 2005 jedoch zur Gänze steuerliche Anerkennung gefunden hätten, weil die Bw. in diesem Jahr einen Pflegegeldantrag gestellt und umgehend Pflegegeld zuerkannt erhalten habe. An den „bezogenen Pflegegeldleistungen“ habe sich im Vergleich zu den

Vor Jahren nichts geändert. Damit sei der Nachweis der in Anspruch genommenen Pflegegeldleistungen in den Streitjahren erbracht worden, was im Erstbescheid bestritten worden sei.

Der Sinn des Pflegegeldes bestehe darin, Menschen, die die täglichen Erfordernisse des Lebens nicht mehr aus eigener Kraft bewältigen, den daraus resultierenden Mehraufwand in Form eines Beitrags pauschal abzugelten, um ihnen ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu ermöglichen (vgl. BPGG).

Die Bw., die aufgrund ihrer Behinderung betreffend die täglichen Erfordernisse des Lebens auf fremde Hilfe angewiesen sei und die daraus resultierenden Mehraufwendungen selbst getragen habe, werde nun von der Steuerbehörde schlechter gestellt, als jene Steuerpflichtigen, die dieselben fremden Hilfeleistungen beziehen und zusätzlich eine staatliche Finanzierungshilfe in Form des Pflegegeldes erhalten.

Eine derartige steuerliche Bevorzugung bzw. steuerliche Schlechterstellung von Mehraufwendungen aufgrund einer Behinderung sei nicht im Sinn des Gesetzgebers. Durch die geltenden steuerlichen Gesetzesbestimmungen werde eine Gleichbehandlung des dargestellten Sachverhaltes herbeigeführt.

Die Bw., die schon vor ihrer Übersiedlung in das Pflegeheim zwei Schlaganfälle gehabt habe und nach dem Tod ihres Gatten nicht mehr allein den Haushalt führen habe können, erfülle die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen der Jahre 1999 bis 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 EStG 1988 BGBl.Nr. 400/1988 in den Fassungen der BGBl. I mit den Nummern 79/1998; Nr. 59/2001; 155/2002 und 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>
1.	<i>Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).</i>
2.	<i>Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).</i>
3.	<i>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)	...
...	...
(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</i>

	<i>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>

§ 35 EStG 1988 BGBl.Nr. 400/1988 in der Fassung der Bundesgesetzblätter I mit den

Nummern 30/1998 und 59/2001 lautet:

„(1)	<i>Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen</i>
	<i>- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,</i>
	<i>- ...</i>
	<i>und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine 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 den §§ 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>- 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.</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>- 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.</i>
(3)	<i>...</i>
	<i>...</i>
(5)	<i>Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).</i>
(6)	<i>...</i>
	<i>... "</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 selbstbestimmte Leben

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

Auch wenn § 35 Abs. 5 EStG 1988 darauf verweist, dass anstelle der Pauschbeträge gem. Absatz 3 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können, ist in solchen Fällen allerdings ein entsprechender Nachweis zu erbringen. Die bloße Glaubhaftmachung wird nur in Ausnahmsfällen zuzulassen sein, zumal die im Gesetz vorgesehenen Pauschbeträge von langjährigen Erfahrungswerten ausgehen.

Außer Streit steht, dass die Bw. kein Pflegegeld in den Streitjahren bezogen hat. Obwohl die Bescheinigung des Bezirkspolizeilichen Amtsarztes vom 27. Dezember 2004 für diverse Krankheiten und über das Ausmaß einer daraus resultierenden Erwerbsminderung der Bw. seit dem Jahr 1994 sprach, vermochte sie nicht einen ursächlichen Zusammenhang zwischen diesen Krankheiten und den in Rede stehenden Kosten in den Streitjahren nachzuweisen.

Auch die Ausführungen der steuerlichen Vertreterin im Berufungsverfahren ließen einen solchen Kausalzusammenhang nicht ohne weiteres erkennen, weil die Bw. schon seit 1992 in dem in Rede stehenden Heim gewohnt hatte und der Heimaufenthalt Folge eines zwischen dem Heim und der Bw. abgeschlossenen Vertragsverhältnisses, somit keiner Behandlungen gewesen war. Insofern wäre die Bw. bei Geltendmachung höherer Beträge als der Pauschbeträge als außergewöhnliche Belastung verpflichtet gewesen, 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.

Aus Mangel an Beweisen für die Ursächlichkeit der Heimkosten in Erkrankungen wie den im Vorlageantrag thematisierten Schlaganfällen und den in der Berufung angesprochenen Operationen vermochte sowohl die Berufung als auch der Vorlageantrag keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide der Bw. in Form der Verletzung einfach-gesetzlich gewährleisteter Rechte offen zu legen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. April 2008