



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Sachwalter Dr. A. B., XXXX 0000000, Hauptstraße ZZ und Dr. C. D., Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, ---- -- ---, A-Str...., vom 30. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Ing. Mag. Martin König, vom 1. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der angefochtene Bescheid für das Jahr 2002 wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe in der Fassung der Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2006 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Pensionistin; ihr Sachwalter ist Dr. A. B., XXXX 0000000, Hauptstraße ZZ.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 machte die vom Sachwalter bevollmächtigte Steuerberaterin Pflegeheimkosten (abzüglich Haushaltsersparnis) von jeweils € 13.264,44 für die Jahre 2000 und 2001 sowie € 13.747,93 für das Jahr 2002 als außergewöhnliche Belastung bei eigener Behinderung wegen Pflegebedürftigkeit geltend.

In Streit steht die vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2002 vertretene Rechtsmeinung, die in Rede stehenden Kosten seien steuerlich nicht begünstigt.

Mit der Berufung gegen die oben genannten Bescheide brachte Dr. D. als vom Sachwalter der Bw. bevollmächtigte steuerliche Vertreterin der Bw. unter Bezugnahme auf die Erklärungen für die Jahre 2003 und 2004 vor:

Aus diesen zeitgleich mit den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2000 bis 2002 eingereichten Erklärungen sei ersichtlich, dass Frau E. ein Pflegegeld der Stufe 6 beziehe, was einer Behinderung von 100 % entspreche. Die Bw. habe erst im Kalenderjahr 2003 einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt, obwohl ein diesbezüglicher Anspruch schon Jahre zuvor bestanden habe; **ein Antrag sei aus Unkenntnis jedoch nicht gestellt worden.**

Steuerrechtlich werde bei einem Bezug von Pflegegeld (Pflegestufe 1) von einer mindestens 25%igen Erwerbsunfähigkeit (Grad der Behinderung) ausgegangen. Gemäß § 34 iVm § 35 EStG 1988 seien Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzugsfähig. Zwecks Feststellung des Grades der Behinderung der Bw. für die Vorjahre sei beim Bundessozialamt ein Antrag auf rückwirkende Bestätigung des Behindertengrades eingereicht worden.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2006 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Vorlage der Originalbelege betreffend der beantragten Pflegeheimkosten von € 15.618,84 jeweils für die Jahre 2000 und 2001, € 16.102,33 für 2002, sowie einer Bestätigung des Pflegeheimes, derzu folge die Bw. in den Jahren 2000 bis 2002 auf einer Bettenstation (Pflegestation) gelegen sei. Eine genaue Aufgliederung (d.h. Betten- bzw. Pflegestation und normale Station) sei in dieser Bestätigung anzuführen.

Mit dem Begleitschreiben vom 26. Jänner 2006 legte die rechtsfreundliche Vertreterin dem Finanzamt drei Belege betreffend Pflegeheimkosten für die Streitjahre vor, von denen die Bestätigungen für die Jahre 2000 und 2001 lediglich Kosten für Beherbergung & Verpflegung dokumentierten; mit der Kostenaufstellung für das Jahr 2002 wurden dem Finanzamt - abgesehen von Kosten für Beherbergung & Verpflegung von € 16.013,14 - Apothekenkosten von € 23,20 und Kosten im Pflegebereich „Betreutes Wohnen“ von € 65,99 angezeigt.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen, mit denen die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 abgewiesen wurden und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 bedingt durch die abgabenbehördliche Anerkennung der Kosten für "Apotheke und Pflegebereich Betreutes Wohnen" in Höhe von € 89,19 als außergewöhnliche Belastung (tatsächliche Kosten) abgeändert wurde.

Mit den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 hielt das Finanzamt der Bw. vor:

Die Kosten der Unterbringung (Beherbergung & Verpflegung) in der Senioren Wohnanlage der F. G. würde keine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 darstellen, da die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt sei.

Außergewöhnliche Belastungen könnten aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Da sich die Bw. erst ab 1. Mai 2004 auf der Betten- bzw. Pflegestation befunden habe, hätten die beantragten Kosten für Beherbergung und Verpflegung steuerlich nicht anerkannt werden können.

Mit dem Vorlageantrag führte die rechtsfreundliche Vertreterin ins Treffen:

Im Jahr 1999 habe die Bw. in einem bereits sehr hohen Alter eine schwere Herzoperation (Implantation von Herzklappen) gehabt. Da die Bw. ab diesem Zeitpunkt nicht mehr ohne Betreuung leben habe können, wohne sie aus Krankheitsgründen, aus Gründen der besonderen Betreuungsbedürftigkeit in einem Pflegeheim. „*Ist aufgrund der Krankheit oder einer besonderen Betreuungsbedürftigkeit die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar.*“

Zur Begründung in der Berufungsverfahrensentscheidung merkte Dr. D. an: Allgemein sei bekannt, dass betreuungsbedürftige Senioren erst ab einer Pflegestufe 3 in die Bettenstation aufgenommen würden. Nachdem ein besonderer Betreuungsbedarf steuerrechtlich bereits bei einem Anspruch auf die Pflegestufe 1 als gegeben erachtet werde, sei die Argumentation, dass Pflegeheimkosten nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, wenn der Steuerpflichtige auf einer Bettenstation betreut werde, verfehlt und sei von der begründenden Behörde ausdrücklich gegen die gesetzliche Bestimmung des § 34 EStG 1988 gerichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 115 BAO lautet:

„(1)	<i>Die Abgabenbehörden haben 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.</i>
(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	...“

§ 119 leg. cit. lautet:

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
(2)	<i>Der Offenlegung dienen 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</i>

<i>entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“</i>

§ 166 leg. cit. lautet: „*Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.*“

§ 167 leg. cit. lautet:

„(1)	<i>Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.</i>
(2)	<i>Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“</i>

§ 34 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltend Fassung 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 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 in der für das jeweilige Streitjahr gültigen Fassung lautet:

„(1)	<i>Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen</i>
-	<i>durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,</i>
-	<i>bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder</i>
-	<i>bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das</i>

	<i>keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,</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)	...
...	...
(5)	<i>Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).</i>
...	..."

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 zur 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. Ritz, BAO³, Tz 12 zu § 115, und den dort beispielsweise genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 2003, 98/14/0008; 17. Dezember 2003, 99/13/0070; und 25. Februar 2004, 2003/13/0117, zufolge tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund.

Aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 2 EStG ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Frage der Beurteilung der Behinderung der eigenständigen Beurteilung der Abgabenbehörde entzogen und dafür ein qualifiziertes Nachweisverfahren eingeführt hat, bei dem eine für diese

Aufgabenstellung besonders geeignete Institution eingeschaltet wird und der ärztliche Sachverstand die ausschlaggebende Rolle spielt.

Insofern stellte die rechtsfreundliche Vertreterin mit dem Vorbringen der Pflegebedürftigkeit ihrer Mandantin, ohne der Abgabenbehörde Gewissheit über den Bestand eines Zusammenhangs der Kosten für Beherbergung & Verpflegung in dem in Rede stehenden Altersheim mit einer Krankheit zu verschaffen, Verhältnisse dar, die nur die Abgabenpflichtige aufklären hätte können. Der Mangel an Beweisen für den Bestand eines Anspruches der Bw. auf die Pflegestufe 1 in den Streitjahren sprach für die Verletzung von Beweisvorsorgepflichten, aufgrund dieser eine Verletzung der Bw. durch die angefochtenen Bescheide in einem Recht nicht offensichtlich war. Damit trafen die Bw. die damit verbundenen finanziellen Nachteile.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. April 2008