

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.06.2010

Geschäftszahl

2008/13/0145

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

2008/13/0126 E 30. Juni 2010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der ML in W, vertreten durch Dr. Rebekka Stern, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 15/1/30, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. April 2008, Zl. RV/0722-W/08, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.286,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die (im Jahr 1922 geborene) Beschwerdeführerin sei Pensionistin. Strittig sei, ob Kosten für ein Pflegeheim in den Jahren 1999 bis 2004 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien. Nach einer dem Finanzamt vorgelegten amtlichen Bescheinigung vom 27. Dezember 2004 sei die Beschwerdeführerin seit dem Jahr 1994 zu 35 % "erwerbsgemindert". Nach ihrem Vorbringen habe sie sich wegen ihrer dauernden gesundheitlichen Beeinträchtigung und des Betreuungsbedarfes für einen Aufenthalt in einem Pflegeheim entschieden. Auf Grund zahlreicher Operationen und deren Folgewirkungen sei sie so behindert gewesen, dass sie nicht mehr in der Lage gewesen sei, für sich selbst zu sorgen.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide, in denen nur die Freibeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt worden seien, habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, dass sie seit 1992 in einem Pflegeheim lebe, weil sie auf Grund ihres Gesundheitszustandes nicht in der Lage sei, einen eigenen Haushalt zu führen. Die Beschwerdeführerin habe nie einen Antrag auf Zuerkennung von Pflegegeld gestellt, weshalb auch keine Einstufung nach dem Pflegegeldgesetz vorliege. Da der Beschwerdeführerin der Grad der Behinderung mit 35 % bescheinigt worden sei und dieser Grad der Erwerbsminderung der Pflegestufe 1 entspreche, liege eine besondere Pflegebedürftigkeit vor. Kosten, die auf Grund einer Behinderung entstünden, erfüllten auch das Kriterium der Zwangsläufigkeit als Voraussetzung für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung.

Den abweisenden Berufungsvorentscheidungen habe die für die Beschwerdeführerin einschreitende Beschwerdevertreterin entgegen gehalten, dass sich aus dem Gesetz nicht ableiten lasse, dass die Anerkennung der Heimkosten als außergewöhnliche Belastung von einem Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 1 abhängig sei. 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". Die Beschwerdevertreterin könne "aus der Klientenerfahrung" bestätigen, dass alle Pflegegeldbezieher der Stufe 1 vom Pflegeheim ausschließlich Beherbergungs- und

Verpflegungsleistungen bezögen. Dies gelte auch für die Beschwerdeführerin, die in den Kalenderjahren 1999 bis 2005 vom Pflegeheim Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen 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 Vorjahren nichts geändert. Somit sei der Nachweis der in Anspruch genommenen Pflegegeldleistungen auch für die Streitjahre erbracht worden. Die Beschwerdeführerin, die auf Grund ihrer Behinderung für die täglichen Erfordernisse des Lebens auf fremde Hilfe angewiesen sei und die daraus resultierenden Mehraufwendungen selbst tragen müsse, werde von der Steuerbehörde schlechter gestellt als jene Steuerpflichtigen, die dieselben fremden Hilfeleistungen bezögen und zusätzlich eine staatliche Finanzierungshilfe in Form des Pflegegeldes erhielten. Die Beschwerdeführerin, die schon vor ihrer Übersiedlung in das Pflegeheim zwei Schlaganfälle gehabt habe, erfülle die Voraussetzungen für die Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides führt die belangte Behörde aus, im Gegensatz zu einem Altenpflegeheim, in dem die stationäre Pflege "ausgeprägt" pflegebedürftiger Menschen "rund um die Uhr" im Vordergrund stehe, bestehe bei einem Altersheim eine (noch) geringere Pflegebedürftigkeit, "das selbstbestimmte Leben überwiegt". Dienstleistungen "wie Säubern und Aufräumen im Zimmer, Speisensversorgung" würden regelmäßig in Anspruch genommen. Es werde kein eigener Haushalt geführt. Auch wenn § 35 Abs. 5 EStG 1988 darauf verweise, dass anstelle der Pauschbeträge gemäß Abs. 3 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden könnten, sei in solchen Fällen ein "entsprechender Nachweis" zu erbringen. Außer Streit stehe, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren kein Pflegegeld bezogen habe. Obwohl die Bescheinigung des Amtsarztes vom 27. Dezember 2004 "für diverse Krankheiten und über das Ausmaß einer daraus resultierenden Erwerbsminderung der Bw. seit dem Jahr 1994 sprach", habe die Beschwerdeführerin einen ursächlichen Zusammenhang "zwischen diesen Krankheiten und den in Rede stehenden Kosten in den Streitjahren" nicht nachweisen können. Auch das Vorbringen der Beschwerdevertreterin im Berufungsverfahren lasse einen solchen Kausalzusammenhang nicht ohne Weiteres erkennen, weil die Beschwerdeführerin schon seit 1992 in dem Heim gewohnt habe und der Heimaufenthalt "Folge eines zwischen dem Heim und der Bw. abgeschlossenen Vertragsverhältnisses, somit keiner Behandlungen gewesen war". Bei Geltendmachung höherer Beträge als der Pauschbeträge wäre die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, rechtzeitig für entsprechende Beweismittel vorzusorgen. Aus Mangel an Beweisen für die Ursächlichkeit der Heimkosten "in Erkrankungen wie den im Vorlageantrag thematisierten Schlaganfällen und den in der Berufung angesprochenen Operationen" sei somit keine Rechtswidrigkeit der Bescheide erster Instanz aufgezeigt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u. a. durch eine eigene körperliche Behinderung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag zu (Abs. 3 leg. cit.), wenn er keine pflegebedingte Geldleistung erhält.

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

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt, dass u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Aus der Bestimmung des § 35 EStG 1988 ergibt sich, dass aus dem Titel einer Behinderung entstehende Kosten entweder in Form eines Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 (gestaffelt nach dem auf Grund einer amtlichen Bescheinigung i. S. des § 35 Abs. 4 leg. cit. nachzuweisenden Grad der Behinderung) oder (wahlweise) in tatsächlicher Höhe als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Kosten einer Behinderung können bereits im Zusammenhang mit einer Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit entstehen, wenn jemand - behinderungsbedingt - nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen und daher auf eine Betreuung, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist, angewiesen ist. In diesem Fall steht es dem behinderten Steuerpflichtigen i. S. des § 35 EStG 1988 auch frei, die tatsächlichen Kosten einer Heimunterbringung (auch in Form der Unterkunft und Verpflegung, soweit diese Kosten über die Haushaltersparnis hinausgehen) als außergewöhnliche Belastung geltend zu machen (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG36, § 34 Einzelfälle, Stichwort Alters(-Pflege)heim). Dabei ist auch der Bezug von Pflegegeld nicht Voraussetzung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0051).

Nach ständiger Rechtsprechung muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. beispielsweise grundlegend das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vorgebracht, dass ihre gesundheitliche Situation wegen erlittener Schlaganfälle und verschiedener operativer Eingriffe zu einer Behinderung geführt und deshalb die durch die Heimunterbringung abgedeckte Betreuungsbedürftigkeit

bestanden habe. Im angefochtenen Bescheid räumt die belangte Behörde zwar ein, dass die vorgelegte Bescheinigung des Amtsarztes vom 27. Dezember 2004 "diverse Krankheiten" und das Ausmaß einer daraus resultierenden Erwerbsminderung der Beschwerdeführerin bestätige. Weshalb dennoch kein ursächlicher Zusammenhang "zwischen diesen Krankheiten und den in Rede stehenden Kosten" in den Streitjahren nachgewiesen sein sollte, legt die belangte Behörde aber nicht nachvollziehbar dar. Sie erläutert auch nicht, welche Nachweisführung sie diesbezüglich konkret vermisst hat. Mit den Begründungsausführungen, dass die Beschwerdeführerin schon seit 1992 im Heim gewohnt habe und der Heimaufenthalt "Folge eines zwischen dem Heim und der Bw. abgeschlossenen Vertragsverhältnisses, somit keiner Behandlungen" gewesen sei, hat die belangte Behörde außerdem die Rechtslage verkannt, weil die Berücksichtigung der Heimkosten in den Streitjahren 1999 bis 2004 aus dem Titel einer jedenfalls ab dem Jahr 1994 attestierten Behinderung nach § 35 Abs. 5 iVm § 34 Abs. 6 EStG 1988 zu beurteilen war.

Der angefochtene Bescheid war damit schon deshalb wegen (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 30. Juni 2010