

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache Prof. ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. August 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 machte der Beschwerdeführer unter anderem unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung betreffend seine Ehefrau im Betrag von 5.546,29 Euro unter dem Titel „Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt“ steuerlich geltend (Kz 417).

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 18.7.2016 wurde der Beschwerdeführer gebeten, die vorgenannten Ausgaben belegmäßig nachzuweisen und eine komplette Aufstellung der Kosten vorzulegen. Den daraufhin vom Beschwerdeführer übermittelten Unterlagen zufolge beinhalteten die fraglichen Kosten unter anderem Ausgaben für die Erneuerung einer WC-Anlage bzw für die Anschaffung und Montage eines Dusch-WCs vom Typ Geberit AquaClean 8000plus im Betrag von 5.031,06 Euro.

Mit Einkommensteuerbescheid der belangten Behörde für das Jahr 2014 vom 25.8.2016 wurde die Veranlagung ohne Berücksichtigung der Kosten für das Dusch-WC durchgeführt. In der Bescheidbegründung wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass sanitäre Einrichtungsgegenstände im Allgemeinen nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, wenn diese ausschließlich oder auch für Behinderte konzipiert und

bestimmt sind. Im gegenständlichen Fall sei ein handelsübliches Komfort-WC angeschafft worden, das sowohl von gesunden als auch kranken Personen benutzt werden könne. In der Anschaffung liege somit keine Vermögensminderung, sondern durch die Erlangung eines entsprechenden Gegenwertes eine bloße Vermögensumschichtung.

Gegen den oa Bescheid brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23.9.2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 26.9.2016, fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte dabei begründend im Wesentlichen wie folgt aus: Der Austausch der vorhandenen Toilette gegen eine behindertengerechte Toilette mit Spülungs- und Trockeneinrichtung sei aufgrund des Gesundheitszustandes seiner Ehefrau notwendig gewesen, da diese stark bewegungs- und gehbeeinträchtigt sei und ohne Anschaffung einer derartigen Toilette eine Pflegeperson für die Körperreinigung benötigen würde. Bei der Anschaffung handle es sich nicht um eine Vermögensumschichtung, da die bisherige einwandfrei funktionierende Toilette ausgetauscht worden sei. Zudem werde die Toilette ausschließlich von der Ehefrau des Beschwerdeführers benützt.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, das im Wesentlichen den Wohnsitz der Ehefrau des Beschwerdeführers zum Gegenstand hatte, wurde die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 1.12.2016 als unbegründet abgewiesen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung (Verweis ua auf VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003, und VwGH 22.10.1996, 92/14/0172), dass das neu angeschaffte WC nicht ausschließlich für Behinderte bestimmt sei. Laut Abfragen im Internet handle es sich bei dem WC um ein handelsübliches Produkt, das auch von nichtkranken Personen erworben werde. Daher könne diese Anschaffung nicht als über das Ausmaß einer Standardausstattung eines „Nichtbehinderten“ hinausgehend eingestuft werden.

Mit Schreiben vom 22.12.2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 28.12.2016, stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde im Vorlageantrag im Wesentlichen Folgendes vorgebracht: Durch die auf seine Frau abgestimmte Behindertentoilette sei diese in der Lage, ohne fremde Hilfe und ohne Pflegeperson die Notdurft zu verrichten. Primäres Ziel von Behindertenhilfen sei, Behinderten größtmögliche Selbstversorgung zu ermöglichen. Sicherlich könne die Toilette auch von anderen Personen benutzt werden, was aber nicht vorkomme, weil noch zwei weitere normale Toiletten vorhanden seien. Auch andere Einrichtungen für Behinderte, zum Beispiel Krankenbetten, Lifte usw. könnten ebenfalls von Nichtbehinderten-Personen benützt werden.

Am 11.1.2017 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 3.3.2020 wurde der Beschwerdeführer dazu aufgefordert, Angaben zum Anschaffungszeitpunkt und den Anschaffungskosten der bisherigen, im Jahr 2014 ausgetauschte Toilette zu machen.

Mit Schreiben vom 6.5.2020, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 11.5.2020, gab der Beschwerdeführer unter anderem bekannt, dass das ausgetauschte WC seit dem Jahr 2004 verwendet worden sei und sich die Anschaffungskosten (inklusive Montagekosten) für eine Toilette dieses Typs auf ca 300,- Euro belaufen würden. Zudem merkte er an, dass seine Ehefrau aufgrund des Einbaus des Dusch-WCs infolge der dadurch nicht erforderlichen Hilfe beim Toilettengang anstelle des Pflegegeldes der Stufe 4 lediglich Pflegegeld der Stufe 3 bekomme.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 11.5.2020 wurde den Parteien bekannt gegeben, dass das Bundesfinanzgericht den auf den Zeitpunkt des Austausches bezogenen Verkehrswert der ersetzten WC-Anlage auf 100,- Euro schätze und wurde den Parteien Gelegenheit gegeben, zu den Ausgangspunkten, Überlegungen, Schlussfolgerungen, zu der angewandten Schätzungsmethode und dem Schätzungsergebnis Stellung zu nehmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer eines Einfamilienhauses mit der Adresse ***Bf1-Adr2***. Im Jahr 2014 wurde an dieser Adresse eine der bestehenden WC-Anlagen durch ein Dusch-WC des Typs Geberit AquaClean 8000plus ersetzt.

Der Austausch der WC-Anlage erfolgte aufgrund der Behinderung der Ehefrau des Beschwerdeführers, die das vorgenannte Einfamilienhaus im Streitjahr 2014 bewohnte.

Die vom Beschwerdeführer getragenen Kosten für die Erneuerung der WC-Anlage beliefen sich auf 5.031,06 Euro.

Bei dem gegenständlichen Dusch-WC des Typs Geberit AquaClean 8000plus handelt es sich um keine nur für Behinderte geeignete Anlage, sondern ist dieses auf Grund seiner Beschaffenheit für jedermann nutzbar und auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen von Wert. Es ist daher davon auszugehen, dass die für das Dusch-WC angefallenen Aufwendungen bei einer unterstellten Verwertung des Hauses abgegolten würden und somit dazu geeignet sind, den Wert des Hauses zu erhöhen.

Der Verkehrswert der ersetzten WC-Anlage betrug zum Zeitpunkt ihres Austausches 100,- Euro.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers hat Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 3 und erzielte im Streitjahr 2014 Einkünfte von weniger als 6.000,- Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Beschaffenheit des gegenständlichen Dusch-WCs vom Typ Geberit AquaClean 8000plus beruhen unter anderem auf den vom Hersteller im Internet zur Verfügung gestellten Produktinformationen sowie auf den vom Hersteller zu diesem Produkt erstellten Werbebroschüren, in denen als potenzielle Kunden allgemein „*Menschen, die Wert auf ihr Wohlbefinden und ein gepflegtes Äußeres legen*“ angesprochen werden (vgl. <https://assets.geberit-aquaclean.at/local-media/broschueren/gac-salesbroschuere-2020-at.PDF>; abgerufen am 28.5.2020). Zudem ist darauf zu verweisen, dass sich Dusch-WCs der medialen Berichterstattung zufolge in jüngerer Vergangenheit vermehrt auch in Europa größer werdender Beliebtheit in der Bevölkerung erfreuen, während diese insbesondere in manchen asiatischen Märkten zum Teil bereits in der überwiegenden Zahl der Haushalte Verwendung finden (vgl. zB <https://www.derstandard.at/story/1362108270991/dusch-wcs-geschaefte-mit-dem-geschaeft>; <https://www.faz.net/aktuell/technik-motor/duschoiletten-waschen-mit-wasser-11536190.html>; jeweils abgerufen am 28.5.2020).

Der auf den Zeitpunkt des Austausches bezogene Verkehrswert der ersetzten WC-Anlage wurde vom Bundesfinanzgericht auf der Grundlage der vom Beschwerdeführer bekanntgegebenen Anschaffungskosten (300,- Euro) sowie aufgrund des Verhältnisses der tatsächlichen Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Austausches (10 Jahre) zu einer angenommenen Gesamtnutzungsdauer von 15 Jahren geschätzt. Den Parteien wurden die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 11.5.2020 zur Kenntnis gebracht. Gegen die vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Schätzung wurden von den Parteien innerhalb der hierfür vom Bundesfinanzgericht gesetzten Frist keine Einwendungen vorgebracht.

Im Übrigen sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw. ergeben sich diese aus den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers, denen auch von der belangten Behörde nicht widersprochen wurde.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

[§ 34 Abs 1 EStG 1988](#) lautet:

„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:

- 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.“

[§ 34 Abs 6 EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

„Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

(...)

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

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.“

Die diesbezügliche [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) (BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430) bestimmt – soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung – Folgendes:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

(...)

- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),*

- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder

(...)

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(...)

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

(...)

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“

Unter Belastungen im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl zB VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#); VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)).

Im vorliegenden Fall ist zunächst strittig, ob durch die vom Beschwerdeführer getätigten Aufwendungen für die Ersetzung einer herkömmlichen WC-Anlage durch ein Dusch-WC ein entsprechender Gegenwert erlangt wurde, somit ob eine Vermögensminderung oder bloß eine Vermögensumschichtung eingetreten ist.

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, da bei der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes in der Regel ein entsprechender Gegenwert erlangt wird (vgl zB VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#), mwN). Eine andere Beurteilung kann der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#), und VwGH 29.7.2010, [2010/15/0003](#)).

Den vom Bundesfinanzgericht getroffenen Feststellungen zufolge (siehe dazu oben unter Punkt 1) handelt es sich bei dem vom Beschwerdeführer angeschafften Dusch-WC um keine spezifisch nur für Behinderte geeignete Anlage, sondern ist dieses auf Grund seiner Beschaffenheit für jedermann nutzbar und auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen von Wert. Somit wurde vom Beschwerdeführer mit der Anschaffung des Dusch-WCs ein entsprechender Gegenwert erlangt, der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#), mwN) eine Berücksichtigung der gegenständlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich ausschließt (so auch BFG 25.1.2018, [RV/7100058/2018](#)).

Der Umstand, dass das gegenständliche Dusch-WC den Ausführungen des Beschwerdeführers zufolge ausschließlich von seiner Ehefrau benützt werde, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, da die Frage der Schaffung eines Vermögenswertes aus der Sicht möglicher Erwerber des Hauses, also einer unterstellten Veräußerung der Liegenschaft, zu beurteilen ist (vgl VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#)).

Soweit der Beschwerdeführer auf die Notwendigkeit der durchgeführten Maßnahme verweist, ist dem zu entgegnen, dass die Zwangsläufigkeit iSd [§ 34 Abs 3 EStG 1988](#) lediglich eine der in [§ 34 Abs 1 EStG 1988](#) genannten Voraussetzungen darstellt, die kumulativ erfüllt werden müssen, damit eine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Dass die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit im Beschwerdefall erfüllt wird, wird vom Bundesfinanzgericht nicht in Zweifel gezogen; allerdings kann dadurch das Nichtvorliegen einer nach der oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls vorauszusetzenden Belastung im Sinne einer vermögensmindernden Ausgabe nicht kompensiert werden.

Betreffend das Vorbringen des Beschwerdeführers, im gegenständlichen Fall sei eine voll funktionstüchtige WC-Anlage ersetzt worden, ist wie folgt auszuführen: Stellt man einen Vergleich des Verkehrswerts des Hauses vor dem Austausch der WC-Anlage mit dem Verkehrswert des Hauses nach Austausch der WC-Anlage an, kann eine Wertsteigerung nur insoweit angenommen werden, als die Anschaffungskosten des neu installierten Dusch-WCs über den Verkehrswert des ersetzten WCs im Zeitpunkt des Austausches (Zeitwert) hinausgegangen sind (vgl in diesem Zusammenhang auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.6.1988, [88/14/0059](#), in dem der VwGH betreffend die Beseitigung von Katastrophenschäden ausgesprochen hat, dass ein für eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung schädlicher Gegenwert nur insoweit vorliegen könne, als der gemeine Wert eines neu angeschafften bzw hergestellten Wirtschaftsgutes über den Zeitwert des zerstörten Wirtschaftsgutes hinausgeht). Folglich liegt auch nur im Ausmaß der Differenz zwischen diesen Werten eine bloße Vermögensumschichtung vor; im Ergebnis ist somit der Zeitwert der ersetzten WC-Anlage iHv 100,- Euro einer Vermögensminderung gleichzusetzen (vgl auch UFS 18.1.2011, [RV/0030-L/08](#)).

Eine dem Beschwerdebegehren teilweise entsprechende Berücksichtigung der vorgenannten Belastung als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) iSd § 4 VO BGBl 1996/303 kommt jedoch aus nachfolgenden Gründen nicht in Betracht:

Der in § 4 VO BGBl 1996/303 verwendete Begriff „Hilfsmittel“ wird weder gesetzlich noch in der genannten Verordnung abschließend definiert. In gesetzeskonformer Interpretation können darunter aber jedenfalls nur solche Gegenstände verstanden werden, durch deren Anschaffung oder Herstellung kein entsprechender Gegenwert erlangt wird, da die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung durch die gegenständliche Verordnung nicht in einer vom Gesetz abweichenden Weise eingeschränkt werden können. § 4 leg cit erfasst somit nur solche Hilfsmittel, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl VwGH 27.2.2014, [2011/15/0145](#)).

Dass das streitgegenständliche Dusch-WC keine spezifisch nur für Behinderte geeignete Anlage, sondern auf Grund seiner Beschaffenheit für jedermann nutzbar und auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen von Wert ist, wurde bereits im Rahmen obiger Ausführungen erläutert. Somit liegt im Beschwerdefall nach der Maßgabe der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Hilfsmittel iSd § 4 VO BGBl 1996/303 vor (vgl auch BFG 25.01.2018, [RV/7100058/2018](#)). Liegt ein derartiges Hilfsmittel nicht vor, mangelt es aber auch an einer wesentlichen Voraussetzung für die Geltendmachung der im Beschwerdefall eingetretenen Vermögenseinbuße in Höhe des Zeitwerts der ersetzten WC-Anlage, da nach dem insoweit klaren Wortlaut des § 4 VO BGBl 1996/303 von dieser Bestimmung ausschließlich „*Aufwendungen für Hilfsmittel*“ erfasst werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl insbesondere VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#), und VwGH 27.2.2014, [2011/15/0145](#)), weshalb gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 10. Juni 2020