

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) hat eine durch das Sozialministeriumservice bescheinigte Behinderung in Höhe von 80% und eine Magendiät.

Am **12 Juni 2020** brachte Bf beim Finanzamt einen **Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr **2019** ein und machte folgende Ausgaben geltend:

Sonderausgaben:

KZ 455: Versicherungsprämien 1.555,36 €

KZ 456: Wohnraumschaffung/-sanierung 21.466,08 €

Werbungskosten

KZ 724: Betriebsratsumlage 137,90 €

Außergewöhnliche Belastungen (Beilage L 1ab-EDV-2019) :

Pkt. 2.6: Behinderung 80% (718,00 €)

Pkt. 2.7 Pauschalbetrag für die Magendiät (504,00 €)

Pkt. 2.11 KZ 476 zusätzliche Kosten zur Behinderung: 350,13 €

Der **Einkommensteuerbescheid 2019** ist mit FinanzOnline elektronisch am **24. Juni 2020** erklärungsgemäß ergangen, wobei die Sonderausgaben (Viertel) unter Anwendung der Einschleifregelung lediglich zu einer Einkommensminderung von 121,85 € führten.

Das Finanzamt stellte ein Einkommen von 56.127,58 € fest und ermittelte eine Einkommensteuer von 16.877,58 €, woraus sich nach Anrechnung der Lohnsteuer von 17.566,36 € eine gerundete Abgabengutschrift von 689,00 € ergab.

Bf erhob mit FinanzOnline am **30. Juni 2020 Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 und beantragte die Aufwendungen Wohnraumschaffung/-sanierung (KZ 456) auf 203,09 € und die zusätzlichen Kosten zur Behinderung (KZ 476) auf 21.613,12 zu berichtigen. Die Angaben unter den Kennzahlen 456 und 476 im Formular L1 seien falsch.

Das Bad sei behindertengerecht umgebaut und die Badewanne entfernt worden.

Entgegen der Behauptung der Beschwerde war dieser keine Rechnung angeschlossen.

Mit **Schreiben** vom **8. Juli 2020** forderte das Finanzamt Bf auf, eine Aufstellung der geltend gemachten Krankheitskosten und der erhaltenen Ersätze und Zuschüsse samt Belegen zu übermitteln.

Am **9. Juli 2020** übermittelte **Bf** hierauf dem Finanzamt mit FinanzOnline elektronisch folgende Unterlagen:

- Beschwerdeschrift vom 30. Juni 2020
- Sonderausgabenbestätigung der Arbeitgeberin über 167,16 €
- Nachweis der bezahlten Betriebsratsumlage von 137,90 €
- Schlussrechnung der Fa.Vita-Bad vom 4.7.2019 über Badrenovierung in Höhe von 9.760,00 €
- Zahlungsnachweis vom 9.7.2019 über 9.760,00 €
- je 1 Zahlungsnachweis vom 12.3.2019 über Anzahlung von € 6.250,- für 1. + 2. Teilrechnung
- Teilrechnung vom 12.3.2019 über einen Betrag von 9.730,00 €
- Regierechnung vom 4.7.2019 über einen Betrag € 898,00 € (händisch korrigiert)

Mit **Schreiben vom 20. Juli 2020** forderte das **Finanzamt** Bf zur Übermittlung einer detaillierten Rechnung für den Badumbau auf.

Am **21. Juli 2020** übermittelte **Bf** hierauf dem Finanzamt mit FinanzOnline elektronisch eine Aufstellung der Kosten für Material und Montage in Höhe von insgesamt 19.491,00 €.

Mit weiterem **Schreiben** vom **8. September 2020** forderte das **Finanzamt** Bf zur Übermittlung von Kopien seines Behindertenausweises und des Bescheides über die Höhe der Erwerbsminderung samt Sachverständigengutachten auf.

Bf übermittelte hierauf dem Finanzamt am **10. September 2020** mit FinanzOnline elektronisch den Behindertenausweis und die ersten zwei Seiten des Sachverständigengutachtens.

Mit weiterem **Ergänzungsersuchen** vom **30. September 2020** forderte das **Finanzamt** Bf auf, zur Dokumentation des Badezimmerumbaus Fotos und eine Erklärung, was bei dem Umbau behindertengerecht ist vorzulegen, weil dies aus der vorgelegten, detaillierten Rechnung nicht ersichtlich sei.

Am **1. Oktober 2020** übermittelte **Bf** dem Finanzamt mit FinanzOnline elektronisch 4 Farbfotos (1 vor und 3 nach dem Umbau) und erklärte, die Badewanne sei entfernt worden, weil er aus ihr nicht mehr selbständig heraussteigen habe können.

Mit der Bf mit FinanzOnline elektronisch zugestellten **Beschwerdevorentscheidung** vom **21. Jänner 2021** änderte das Finanzamt den bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2019** durch Verminderung des Abzuges für Sonderausgaben von 121,85 € auf 90,35 € und Streichung der Kosten aus eigener Behinderung von 350,13 € ab, wodurch sich das Einkommen auf 56.509,21 € und die Einkommensteuer auf 17.037,87 € erhöhten und eine Abgabennachforderung von 161,00 € ergab. Das Finanzamt begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Sonderausgaben:

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wird die Abzugsfähigkeit der Personenversicherungsprämien sowie der Aufwendungen für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung eingeschränkt. Beiträge für Personenversicherungen sind ab 2016 nur mehr bis 2020 abzugsfähig und nur dann, wenn der zugrundeliegende Vertrag vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde. Eine Absetzbarkeit der Aufwendungen für Wohnraumschaffung und -Sanierung ist ab 2016 (bis 2020) nur mehr dann möglich, wenn mit der Bauausführung oder Sanierung vor dem 1.1.2016 tatsächlich begonnen worden ist. Da die Badsanierung erst nach dem 1.1.2016 erfolgt sei, müssten die bereits im Erstbescheid vom 12. Juni 2020 ungeprüft berücksichtigten Sonderausgaben für die Wohnraumschaffung in Höhe von 1.364,64 € gestrichen werden. Es sei somit nur mehr $\frac{1}{4}$ der Versicherungsprämien als Sonderausgaben anzuerkennen.

Da der Gesamtbetrag der Einkünfte über 36.400 € liege, verringere sich der Betrag weiter nach der oben angeführten Formel.

Zu den außergewöhnlichen Belastungen:

in der Beschwerde habe Bf die ursprünglich als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung geltend gemachten Kosten als zusätzliche Kosten zu seiner Behinderung von 80% geltend gemacht.

Nach den vorliegenden Rechnungen habe Bf das Bad 2019 umgebaut, wobei im Wesentlichen

die Badewanne durch eine Dusche (samt Verlegung neuer Fliesen) ersetzt worden sei. Eine behindertenspezifische Ausstattung des sanierten Bades (z.B. durch Anbringung von Haltegriffen an der Wand, Einbau einer Hebebühne für die Badewanne) sei nicht erkennbar. Bei diesen Baumaßnahmen zur Badsanierung handle es sich - wie aus den vorgelegten Fotos ersichtlich (alte und neue Ansicht) - nach Ansicht des Finanzamtes um die Herstellung eines Bades, das den heutigen Ansprüchen an ein modernes Badezimmer Rechnung trage, wobei bei den Renovierungsmaßnahmen auf eine praktische Gestaltung Wert gelegt worden sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien unter außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind.

Demgegenüber stellen Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, keine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)). Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen daher dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird (sog. Gegenwerttheorie, vgl. VwGH 10.9.1998, [96/15/0152](#)).

Die Gegenwerttheorie kommt hingegen nicht zum Tragen, wenn durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird. Dies ist etwa dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, 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 (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)).

Ebenso kann von der Schaffung eines Gegenwerts (Vermögensumschichtung) nicht gesprochen werden, wenn realistischer Weise davon ausgegangen werden kann, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder für die Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden und somit verlorener Aufwand vorliegt (VfGH 13.3.2003, [B 785/02](#); Jakom/Vock, EStG 2017 § 34 Rz 90, S 1689 und S 1691).

Im Hinblick auf die oben dargestellte Art der Badezimmersanierung könne im gegenständlichen Fall keinesfalls von einem verlorenen Aufwand gesprochen werden. Daher komme die „Gegenwerttheorie“ zur Anwendung.

Die strittigen Aufwendungen für die Badsanierung seien daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Am **27.Jänner 2021** stellte Bf einen **Vorlageantrag** („Beschwerde“) und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die Berücksichtigung der Kosten des Umbaus des Bades als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit seiner Behinderung.

Mit der Beschwerdeentscheidung sei für die Einkommensteuer 2019 eine Steuernachforderung von 161,00 € festgesetzt worden. Bei Berechnung der Einkommensteuer 2019 sei jedoch nicht berücksichtigt worden, dass Bf seine Badewanne entfernen habe müssen und von einer Fachwerkstätte eine barrierefreie Dusche einbauen habe lassen.

Grund dieser Maßnahme sei die Behinderung von 80 % des Bf, wegen der es Bf nicht mehr

möglich sei, selbständig aus der Badewanne herauszukommen.

Bf habe sich im Vorfeld beim Finanzamt informiert, ob er diese Ausgaben steuerlich abschreiben könne, was seitens des Finanzamtes eindeutig bejaht worden sei.

Er habe sämtliche Unterlagen in einer Mappe zusammengestellt.

Im **Vorlagebericht** vom **11. Feber 2021** nannte das Finanzamt nach Schilderung des bisherigen Verfahrens folgende Beweismittel:

- Gutachten SMS
- Behindertenausweis
- Rechnung vom 4.7.2019 als Beilage zur Beschwerde vom 30.6.2020
- Aufgliederung der Leistungen im Antwortschreiben vom 21.7.2020
- 4 Fotos (1 Bad alt und 3 Bad neu) im Antwortschreiben vom 1.10.2020

Mit dem Vorlageantrag eingebracht:

- Teilrechnung vom 12.3.2019 mit Zahlungsnachweis
- Regierechnung vom 4.7.2019 mit Zahlungsnachweis
- Schlussrechnung vom 12.3.2019 mit Zahlungsnachweis
- Materialaufgliederung (Stand 1.1.2019)
- 7 weitere nicht erkennbare Fotos

Das Finanzamt gab sodann sinngemäß folgende Stellungnahm ab:

Es werde beantragt, der Beschwerde teilweise stattzugeben.

a) Nichtberücksichtigung der Badsanierung als zusätzliche Kosten zur Behinderung aus den in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich angeführten Gründen

b) Korrektur der anzuerkennenden Sonderausgaben (Versicherungen) von 1555,36 € auf 1519,43 €, weil eine Rückvergütung aus der Krankenversicherung in Höhe von 18,60 € nicht in Abzug gebracht worden sei.

c) Laut dem Vorlageantrag) angeschlossener Aufstellung der Apotheke seien Medikamente mit Rezeptgebühr in Höhe von insgesamt 116,00 € gekauft worden, die als zusätzliche Kosten zu berücksichtigen seien. Der Differenzbetrag von 234,13 € seien Privatkäufe ohne Rezept (d.h. ohne ärztliche Verordnung) und daher mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung.

Mit **Schreiben** vom **22. Feber 2021** forderte das **erkennende Gericht** Bf auf, eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 11. Feber 2021 abzugeben und die Sachverständigengutachten vom 19. Feber 2016 und vom 9. Oktober 2008 vollständig vorzulegen.

Am **2. März 2021** langten beim erkennenden Gericht die vollständigen verlangten Gutachten – jedoch keine Stellungnahme des Bf zum Vorlagebericht des Finanzamtes ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei einer **Untersuchung** des Bf am **9. Oktober 2008** stellte der Sachverständige im Wesentlichen Folgendes fest:

Rechtes Knie: schrägverlaufende Narbe aussenseitig von 5 cm, diskrete Kapselschwellung, druckschmerzhafte Innenseitenbandansätze, Beugedefizit von 10 Grad im Vergleich zu links, sonst bandfest

Rechter Unterschenkel. Achsenfehlstellung von ca. 10 Grad, nach aussen, deutliche Verschmächigung der Ober- und Unterschenkelmuskulatur rechts (Re. 44cm, links 46 cm, US re. 35 cm, links 37 cm).

Rechtes Sprunggelenk: Dorsalflexionsdefizit von 10 Grad im Vergleich zu links

Bf gab bei dieser Untersuchung zu den aktuellen Beschwerden Folgendes an:

Von Seiten des Magens habe ich wiederholt Beschwerden bei Diätfehlern.

Hauptbeschwerden habe ich vor allem im rechten Sprunggelenk beim Gehen über ½ Stunde mit Anschwellen. Ich muss eine Pause machen, die Knie-OP war vor einem Jahr, Beschwerden im rechten Knie vor allem beim Treppensteigen und Bergabgehen mit Anschwellen. Beim Gehen macht mir auch die Aussendrehung des Fußes Probleme.

Die Sachverständige kam zu folgender Beurteilung

01	Zustand nach Billroth-II-Magen-OP (Entfernung 2/3 des Magens)	20 %
02	Zustand nach Unterschenkelbruch mit geringer Fehlstellung rechts und Muskelverschmächigung, Sprunggelenksarthrose	30 %
03	Zustand nach Knie-OP rechts mit geringer Bewegungseinschränkung	20 %
04	Narbe Abdomen	0 %
	Gesamtgrad der Behinderung	40 %

Das **Bundessozialmt** teilte Bf sodann mit Schreiben vom **25. November 2008** mit, auf Grund der Feststellung eines Gesamtgrades der Behinderung von 40 % liege die Voraussetzung für die Zugehörigkeit zum Personenkreis der begünstigten Behinderten derzeit nicht vor.

Mit **Bescheid vom 23. Februar 2016** des **Sozialministerium Service** wurde Bf die Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten wegen eines Grades der Behinderung von 80 % auf Grund folgender von der Sachverständigen festgestellten Funktionseinschränkungen, die voraussichtlich länger als sechs Monate andauern, bescheinigt:

1	Prostatakrebs mit pelviner Lymphadenektomie bds. aufgrund des Tumorstadiums und des Z.n. radikaler Prostatektomie	70 %
2	Z.n. Unterschenkelbruch mit geringer Fehlstellung rechts und Muskelverschmächtigung, Sprunggelenksarthrose - wie Vorgutachten	30%
3	Z.n. Billroth-II-Operation: rezid. Gastriden - wie Vorgutachten	20 %
4	Z.n. Knie-OP rechts mit geringer Bewegungseinschränkung – wie Vorgut.	20 %
5	Depressio	20 %
6	Degenerative Wirbelsäulenveränderung, Cervikalsyndrom	10 %
	Gesamtgrad der Behinderung	80 %

Zur Begründung für den Gesamtgrad der Behinderung führte die Sachverständige an:
Führend ist Leiden Nr. 1, bewertet mit 70 %. Die Leiden Nr. 2, 4 und 6 führen in Kombination zu einer Verminderung der Mobilität und erhöhen gemeinsam um 1 Stufe. Die Leiden Nr. 3 und 5 führen zu keiner wesentlichen Einschränkung und erhöhen aufgrund von Geringfügigkeit nicht.

In der Folge bejahte die Sachverständige die Frage, ob Bf trotz seiner Funktionsbeeinträchtigung mit Wahrscheinlichkeit auf einem geschützten Arbeitsplatz oder in einem integrativen Betrieb (allenfalls unter Zuhilfenahme von Unterstützungsstrukturen) einer Erwerbstätigkeit nachgehen kann.

Die Sachverständige stellte weiters fest, dass Bf nicht auf den Gebrauch eines Rollstuhles angewiesen und kein Prothesenträger ist und keine Funktionsbeeinträchtigung besteht, die das Zurücklegen kurzer Wegstecken (300-400m) oder das Ein- und Aussteigen in ein öffentliches Verkehrsmittel unmöglich macht.

Bf wurde vom Gutachter die Notwendigkeit der Krankendiätverpflegung wegen der Erkrankung des Verdauungssystems bescheinigt.

Der behinderte Beschwerdeführer (Bf) war im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 60 Jahre alt und wohnte mit seiner um 3 Jahre jüngeren Gattin in einer Wohnung mit der eingangs angeführten Adresse.

Bf erwachsen im Jahr 2019 aus als Sonderausgaben abzugsfähigen Versicherungsprämien (1.555, 36 € abzüglich einer Prämienrückvergütung von 18,60 €) Kosten von 1.536,76 €.

Für im Zusammenhang mit seiner Behinderung stehende Medikamente bezahlte Bf 2019 Rezeptgebühren in Höhe von insgesamt 118,70 €.

Bf konnte 2019 die Badewanne ohne fremde Hilfe verlassen.

Im Jahr 2019 erfolgte eine Generalsanierung des alten Badezimmers des Bf und seiner Gattin. Dabei wurden im Juni 2019 die Badewanne, der Waschtisch samt Unterbau sowie alle Fliesen an den Wänden und am Boden entfernt und nach Durchführung der notwendigen Installateurs- und Elektrikerarbeiten Boden und Wände neu verfliesen und ein moderner Waschtisch samt Unterbau und eine barrierefreie Duschanlage (1,8 m breit und 0,8 m bis zur Wand) mit Duschtrennwand „Exklusive“ in Klarglas mit einer 2-teiligen Drehfalttür samt modernen Armaturen (Kopfbrause mit Handbrause und Gleitstange) montiert.

Bf machte Kosten dieser Badsanierung (lt. Kostenvoranschlag per 1.1.2019 noch 19.491,00 €) ursprünglich in der Steuererklärung als Sonderausgaben einer Wohnraumsanierung in Höhe von 21.466,08 € geltend. Offensichtlich wegen der durch die Einschleifregelung für Topfsonderausgaben im bekämpften Bescheid bewirkten geringfügigen Auswirkung wechselte Bf in der Beschwerde ohne nähere Begründung zur Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung auf Grund seiner Behinderung in nahezu gleicher Höhe (21.613,12 €). Erst über Frage des Finanzamtes im Vorhalt vom 30. September 2020, was denn beim Umbau des Badezimmers behindertengerecht sei, teilte Bf mit, die Badewanne sei entfernt worden, weil er nicht mehr alleine („selbständig“) aus der Wanne steigen habe können. Im Vorlageantrag ergänzte Bf, dass die Badewanne deshalb von einer Fachwerkstätte durch eine barrierefreie Dusche ersetzt worden sei.

2. Beweiswürdigung

Die Daten betreffend die Leiden des Bf und der daraus resultierenden Funktionseinschränkungen und Feststellung des Grades seiner Behinderung sind den von Bf dem erkennenden Gericht am 2. März 2021 im Volltext übermittelten

- Bescheid des Sozialministerium Service vom 23. Feber 2016 samt Sachverständigengutachten vom 19. Feber 2016 und dem
- Schreiben des Bundessozialamtes vom 25. November 2008 samt Sachverständigengutachten vom 9. Oktober 2008

entnommen.

Wohnadresse und Alter des Bf und seiner Gattin sind aus dem die Sozialversicherungsnummer anführenden Kopf des bekämpften Bescheides und den zum Akt genommenen Ausdrucken der elektronischen Finanzanwendungen ersichtlich.

Die Zahlung der von Bf in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Versicherungsprämien von insgesamt 1.555,36 € ist nicht strittig. Die Rückvergütung von 18,60 € ist durch die dem Vorlageantrag angeschlossene Bestätigung der Versicherung belegt.

Der Grad der Behinderung von 80 % und die Notwendigkeit der Krankendiätverpflegung wegen der Magenkrankheit des Bf (Gastritis mit Entfernung von 2/3 des Magens) sind unbestritten und durch den von Bf mit FinanzOnline am 10. September 2020 übermittelten

Behindertenausweis und die dem erkennenden Gericht am 2. März 2021 im Volltext übermittelten Gutachten aus 2008 und 2016 nachgewiesen.

Zu seinen Medikamenteneinkäufen hat Bf mit dem Vorlageantrag eine Bestätigung der Apotheke für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2019 vorgelegt. Ungeachtet der Überschrift sind darin auch Privatkäufe ohne ärztliche Anordnung und deshalb ohne Rezeptgebühr enthalten. Die Ermittlung der Summe der von Bf bezahlten Rezeptgebühren von insgesamt 118,70 € (geringfügig mehr als der Betrag von 116,00 € lt. Vorlagebericht) ist der Beilage dieses Erkenntnisses zu entnehmen.

Bei der oben wiedergegebenen medizinischen Begutachtung stellte die Sachverständige fest, dass Bf nicht auf den Gebrauch eines Rollstuhles angewiesen und in der Lage ist, kurze Wegstecken von 300-400m zurückzulegen und in öffentliche Verkehrsmittel ein- und auszusteigen.

Bf hat bei seiner Untersuchung als Hauptbeschwerden das Anschwellen beim rechten Sprunggelenk bei längerem Gehen (über ½ Stunde) angeführt. Bf hat auch über Beschwerden im rechten Knie, vor allem beim Treppensteigen und Bergabgehen und über Probleme mit der Außendrehung des Fußes beim Gehen geklagt.

Probleme beim Verlassen der Badewanne ohne fremde Hilfe hat Bf bei den Untersuchungen betreffend den Grad seiner Behinderung offensichtlich nicht genannt.

Bei der Badsanierung wurden – worauf das Finanzamt im Einklang mit den Fotos und unwidersprochen zutreffend in der Beschwerdevorentscheidung hingewiesen hat - auch keine Haltegriffe an der Wand angebracht.

Es wäre unverständlich, warum Bf zumindest den Austausch der Badewanne durch eine barrierefreie Dusche nicht schon in der Steuererklärung als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit seiner Behinderung geltend gemacht hat, wenn er- wie er behauptet - im Jahr 2019 nicht in der Lage gewesen ist, die Badewanne ohne fremde Hilfe zu verlassen.

Unter Berücksichtigung der aufgezeigten Umstände geht das erkennende Gericht - entgegen den Beteuerungen des Bf – in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Bf 2019 die Badewanne ohne fremde Hilfe verlassen konnte.

Der Zustand des Badezimmers vor und nach der Sanierung und die diesbezüglichen Maßnahmen ergeben sich aus den von Bf dazu vorgelegten Unterlagen (am 9.7.2020 übermittelte Rechnungen, am 1.10.2020 übermittelte Fotos, dem Vorlageantrag angeschlossene Rechnungen, handschriftlich korrigierte detaillierte Aufgliederung der tatsächlich erfolgten Lieferungen und Montageleistungen).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Sonderausgaben

Als Sonderausgaben sind Ausgaben für Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung gemäß **§ 18 Abs. 1 Z 3** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (**EStG 1988**), auf Grund der gemäß [§ 124b Z 285 EStG 1988](#) für die Veranlagung der Jahre 2016 bis 2020 geltenden Fassung [BGBl. I Nr. 118/2015](#) nur noch unter folgender Voraussetzungen abzugsfähig (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur **Wohnraumsanierung, wenn mit der tatsächlichen** Bauausführung oder **Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist** (lit. b und c) oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist (lit. a und d):

...

Die streitgegenständlichen Ausgaben der Badsanierung dienen der Verbesserung des vom Bf genutzten Wohnraumes. Es liegen demnach Ausgaben zur Wohnungssanierung iSd lit. c des [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) vor.

Derartige Ausgaben sind ab der Veranlagung 2016 nach dem eindeutigen Wortlaut des ersten Satzes der Z 3 des § 18 Abs. 1 EStG 1988 jedoch nur mehr als Sonderausgaben steuerlich zu berücksichtigen, wenn mit der tatsächlichen Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist (vgl. Hofbauer/Krammer, Lohnsteuer 2016, Rz. 1545).

Dies hat das Finanzamt unter Hinweis auf die Rechtslage zutreffend verneint und in der Beschwerdeentscheidung nur mehr $\frac{1}{4}$ der von Bf im Jahr 2019 bezahlten Versicherungsprämien als Topfsonderausgaben mit 388,84 € ($1.555,36 \text{ €} : 4$) berücksichtigt.

Entsprechend obiger Feststellung ist die bislang nicht berücksichtigte Rückvergütung der Versicherung von 18,60 € von 1.555,36 € in Abzug zu bringen. $\frac{1}{4}$ des Saldos von 1.536,76 € der beiden Beträge ($1.555,36 \text{ €} - 18,60 \text{ €}$) sohin 384,19 € (statt bisher 388,84 €) sind im gegenständlichen Erkenntnis der Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 zu unterwerfen. Dieser Satz lautet wie folgt:

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 €, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000,00 € ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 (60,00 €) ergibt.

Hinsichtlich der Berechnung im gegenständlichen Fall wird auf das diesem Erkenntnis angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Außergewöhnliche Belastungen

Sanierung des Badezimmers:

Nachstehende Ausführungen wurden weitgehend dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts **BFG 12.3.2014, RV/61002217/2013**, entnommen.

Im [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) sind Belastungssituationen geregelt, denen gemeinsam ist, dass in diesen Fällen kein Abzug eines Selbstbehaltes nach [§ 34 Abs. 4](#) erfolgt. Es handelt sich bei diesen Sonderformen der außergewöhnlichen Belastung ua. um Aufwendungen iZm einer Behinderung. (vgl. **Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 1 zu § 34 Abs. 6 bis 9**).

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nach [§ 34 Abs. 6 TS 6 EStG 1988](#) Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des [§ 35 Abs. 1](#) vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, hat er gemäß [§ 34 Abs. 6](#) und [§ 35 EStG 1988](#) Anspruch auf Berücksichtigung der aus seiner Behinderung resultierenden außergewöhnlichen Belastungen nach Maßgabe des [§ 35](#) und der dazu ergangenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. (Vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm. 1 zu [§ 35](#)).

Die auf die [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#) gestützte [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), **BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430**, ordnet ua. Folgendes an:

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

Unter Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne des [§ 4 VO](#) sind laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes, **VfGH 13.3.2003, B 785/02**, generell auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen. Konkret hält der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis weiter fest, dass unter Hilfsmittel im Sinn des [§ 4 VO](#) auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht.

Es bedarf allerdings eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt. Soweit ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehalts ausgeschlossen (Jakom/Baldauf, EStG⁴, [§ 35 Rz 13](#), Doralt,

Einkommensteuergesetz, TZ. 9 zu § 35, sowie VwGH 28.9.1983,82/13/0111, und 18.5.1995, 93/15/0079)

Es stellt sich daher – wie im genannten Erkenntnis des BFG - auch im gegenständlichen Fall die Frage, ob ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang zwischen der Sanierung bzw. dem Umbau des Badezimmers, insbesondere der Ersetzung der Badewanne durch eine barrierefreie Dusche und der Behinderung des Bf besteht.

Eine Feststellung in den ärztlichen Gutachten, dass Bf nicht mehr in der Lage ist, sich in einem normalen Bad zu waschen (vgl. **BFG 24.1.2021, [RV/1100238/2014](#)**) wurde nicht getroffen.

Bereits in der Begründung der ergangenen Beschwerdevorentscheidung 21.Jänner 2021 wurde seitens des Finanzamtes jedoch schon darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall das sanierte Badezimmer gar nicht speziell für Behinderte - zB durch Anbringung von Haltegriffen oder Einbau einer Hebebühne für die Badewanne - ausgestattet und das Badezimmer auch zur Gänze neu verfließt worden ist. Es wurde zwar der Waschtisch samt Unterbau durch einen neuen - wiederum mit Unterbau – ersetzt, jedoch kein Duschklapsitz angebracht.

Nach obigen Feststellungen konnte Bf im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2019 die Badewanne jedoch ohnehin – entgegen seiner Behauptung - ohne fremde Hilfe verlassen. Ursache und Beweggrund des ersatzweisen Einbaus der Dusche sind – wie im Fall des genannten Erkenntnisses des BFG - offensichtlich das fortgeschrittene Alter des Bf von 60 Jahren und seiner auch nur drei Jahre jüngeren Gattin und die damit verbundenen Unsicherheiten in den Bewegungsabläufen sowie die Reduzierung einer altersbedingten künftigen Unfallgefahr.

Die durchgeführten Umbauarbeiten stehen jedenfalls in keinem unmittelbaren ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung des Bf, sodass ein Abzug der für den Umbau des Badezimmers geltend gemachten Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung nach **§ 34 Abs. 6 iVm [§ 35 EStG 1988](#)** und der dazu erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nicht zulässig ist.

Auf Grund folgender Überlegungen ist jedoch schon nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Umbau des Badezimmers auch hinsichtlich der Ersetzung der Badewanne durch eine barrierefreie Dusche zu verneinen:

Unter Belastungen im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) sind – wie bereits erwähnt - 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 Belastungen anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine

außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt. Nur „verlorener Aufwand“ ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen sind sie keine „Belastung“ (Gegenwerttheorie). (Vgl. VwGH vom 29.7.2010, [2010/15/0003](#), VwGH vom 4.3.2009, [2008/15/0292](#), VwGH vom 22.10.1996, [92/14/0172](#), und Doralt, Einkommensteuergesetz, Tz 20 zu § 34, sowie Jakom/Baldauf, EStG, 2013, Rz 20 zu § 34, und VfGH vom 13.3.2003, [B 785/02](#)).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind also in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten, Rollstuhlgekkissen) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 29.7.2010, [2010/15/0003](#), 22.10.1996, [92/14/0172](#), und Doralt, Einkommensteuergesetz, Tz 20 zu § 34, Jakom/Baldauf, EStG, 2013, Rz 20 zu § 34)

Eine Wohnung erfährt in der Regel durch eine behindertengerechte Ausstattung keine Wertsteigerung. Muss realistischer Weise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Wohnung bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. (VwGH 29.7.2010, [2010/15/0003](#), VwGH 4.3.2009, [2008/15/0292](#), und VfGH 13.3.2003, [B 785/02](#)).

Im gegenständlichen Fall erfolgte jedoch eine Generalsanierung des alten Badezimmers des Bf und seiner Gattin. Dabei wurde nicht nur die Badewanne durch eine barrierefreie exklusive Duschanlage, sondern auch der Waschtisch samt Unterbau und die gesamte Verfliesenung an den Wänden und am Boden ersetzt.

Der Einbau von ebenerdigen, stufenlosen Duschen liegt im Trend. Seit einigen Jahren wird vermehrt eine ebenerdige Dusche gewählt und ins Bad eingebaut, da stufenlose und bodengleiche Duschen besonders komfortabel zu betreten und auch sehr bequem zu reinigen sind. Zusätzlich wirkt ein Bad in der Regel großzügiger mit einer ebenerdigen, nur durch eine Glastür vom restlichen Bad getrennten Dusche. Auch denken viele Menschen im Voraus daran, dass eine bodengleiche Dusche die Nutzung im Alter um einiges erleichtern kann.

Auf diesen Trend hat das Bundesfinanzgericht bereits im schon oben genannten Erkenntnis **BFG 12.3.2014, RV/61002217/2013**, unter Hinweis auf das Ergebnis der Recherche im Internet (<https://www.schoener-wohnen.de/einrichten/badezimmer/dusche/211133-bodengleich>, <http://www.sanitaer.org/ebenerdige-dusche-20131691>, <http://www.mini-bagno-mainz.de/ebenerdige-dusche-baederwelt/>) hingewiesen

Wie die vorliegenden Fotos des Badezimmers nach dessen Umbau zeigen, führen die Ausgaben für die gegenständlichen Umbauarbeiten zur Herstellung einer nicht nur modernen, sondern sogar exklusiven barrierefreien Duschanlage, die im Trend liegt und deshalb stark nachgefragt wird.

Das Ergebnis der gegenständlichen Umbaumaßnahmen bewirkt bei Bf und seiner Gattin daher keineswegs eine Vermögensminderung, sondern stellt einen entsprechenden Gegenwert dar, der im Falle einer Weitergabe der Wohnung entsprechende Beachtung finden würde. Durch den Umbau des Badezimmers kam es somit nur zu einer Vermögensumschichtung und keiner „Belastung“ iSd [§ 34 EStG 1988](#).

Mangels Vorliegens einer „Belastung“ wäre es gar nicht notwendig, auf die weiteren Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung iSd [§ 34 EStG 1988](#) wie die Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einzugehen. Ergänzend wird dennoch Folgendes bemerkt:

Die Erleichterung altersbedingter Erschwernisse bei der Körperpflege durch eine begehbare Dusche oder die Sanierung eines Bades wegen jahrzehntelanger Benutzung, weil die technischen Einrichtungen an ihrem funktionalen Ende angelangt sind, führen nicht zur Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung.

Es ist nämlich gar **nicht außergewöhnlich**, nach einem längeren Zeitraum des Bewohnens einer Wohnung bzw. Hauses Erneuerungen – wie die Um- bzw. Neugestaltung des Badezimmers – vorzunehmen. Solche Umbauten sind zweifellos kostspielig. Dennoch handelt es sich bei den Kosten – im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse – um keine atypischen, außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen (**BFG 9.4.2020, [RV/2101426/2019](#)**, Abweisung der Beschwerde eines Behinderten ebenfalls betreffend Komplettsanierung eines Badezimmers mit Ersetzung der Badewanne durch eine barrierefrei „bodenebene“ Dusche).

Aufwendungen müssen, sollen sie nach [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig** erwachsen, was gemäß [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) der Fall ist, wenn er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen (VwGH 27.6.2013, [2011/15/0008](#), und 21.11.2013, 2010/15/0130).

Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche zu verstehen, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst betreffen, wie beispielsweise Krankheit oder Behinderung (VwGH 16.12.1999, [97/15/0126](#), UFS 31.3.2003, [RV/0403-F/02](#), und Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 42).

Wie oben festgestellt war Bf 2019 gar nicht auf fremde Hilfe zum Verlassen der Badewanne

angewiesen. Der Umbau mit Ersetzung der Badewanne durch eine barrierefreie Dusche war deshalb gar nicht erforderlich. Es handelte sich allenfalls um eine vorausschauende Maßnahme zur Vermeidung künftiger Unfälle aufgrund des zunehmenden Alters und der damit verbundenen, steigenden Unsicherheit in den Bewegungsabläufen.

Bf hat sich somit im Jahr 2019 aus freien Stücken und nicht aus einer zwingenden Notwendigkeit zum Umbau des Badezimmers entschlossen. Es kann keine Rede davon sein, Bf habe sich wegen seiner Behinderung den von ihm gesetzten Umbaumaßnahmen nicht entziehen können.

Die Kosten für den gegenständlichen Umbau sind Bf somit auch nicht zwangsläufig erwachsen.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt – wie eingangs angeführt - nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegen. Da im gegenständlichen Fall der im Jahr 2019 erfolgte und mit Kosten verbundene Umbau bei Bf nur zu einer bloßen Vermögensumschichtung und zu keiner Belastung geführt hat und Bf diese Kosten weder außergewöhnlich noch Bf zwangsläufig erwachsen sind, können diese im Jahr 2019 angefallenen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung iSd [§ 34 EStG 1988](#) berücksichtigt werden.

Das Finanzamt hat deshalb diese Kosten zu Recht weder im bekämpften Bescheid noch in der Beschwerdeentscheidung vom Einkommen abgezogen.

Der Beschwerde kommt deshalb in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Kosten der im Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Heilbehandlung

Das Finanzamt hat in der Stellungnahme des Vorlageberichts unter lit. c zutreffend darauf hingewiesen, dass bislang von Bf bezahlte Beträge von Rezeptgebühren für Medikamente zur Behandlung seiner mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Leiden nicht berücksichtigt worden sind.

Die bereits oben erwähnte, auf die [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#) gestützte [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430, lässt für Behinderungen in § 4 auch den Abzug der Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt zu.

In Abänderung des bekämpften Bescheides sind im gegenständlichen Erkenntnis deshalb zu Gunsten des Bf 118,70 € zusätzlich als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung zu berücksichtigen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine derartige Rechtsfrage vor, weil auf Grund der eindeutigen Rechtsprechung im Wege der Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 16. März 2021