

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 25. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (auch Bf. genannt) beantragte in ***1*** am 29.09.2016 eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 neben Sonderausgaben auch Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (zusätzliche Kosten 19.374,12 € für rollstuhlgerichte Adaptierung der Küche, da Ehegattin auf Rollstuhl angewiesen sei) zu berücksichtigen. Die Ehegattin bezieht Pflegegeld.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens vor dem Finanzamt legte der Beschwerdeführer folgende Rechnungen für das Jahr 2015 vor:

Fa. ***1***	Ceranfeld, Einbaudunstabzug, Zubehör, Küchenbeleuchtung, Lieferung/Montage, Spüle, Glasnischenrückw., Eckbankgruppe	16.030,00 €
Fa. ***1***	Bodenbelag, Material und Boden verlegen, Sockelleiste	1.370,03 €
Fa. ***2***	Beistellherd, Abstandsverbindung	951,67 €
Fa. Fliesen ***3***	Verfliesung(sarbeiten) im Bereich der Küche	629,42 €

Fa. Elektro ***4***	Schalter, Schuko, Dosen, Dosendeckel und div. Elektromaterial	393,00 €
---------------------	---	----------

Mit Einkommensteuerbescheid vom 25.10.2016 anerkannte das Finanzamt die beantragten Sonderausgaben sowie den Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung des (Ehe)partners von 2280,00 € als außergewöhnliche Belastung. Begründend wurde ausgeführt:

„Aus den von Ihnen vorgelegten Belegen ist ein behindertengerechter Umbau der Küche nicht erkennbar (Möbelhöhe etc.), der Neueinbau/die Renovierung der Küche führt daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu einer Vermögensminderung, sondern vielmehr zu einer Vermögensumschichtung. Diese Kosten können nicht als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 iVm § 35 EStG 1988 abgesetzt werden.“

Dagegen erhob der Bf. fristgerecht die Beschwerde und führte aus, dass auf Grund der Erkrankung seiner Ehegattin an Multipler Sklerose seit ihrem 25. Lebensjahr der Austausch der bisher in Verwendung stehenden Küche mit Fächern mit einer mit Laden zwingend notwendig gewesen sei, da sie in dieser trotz ihrer Behinderung tätig werden könne. Auf Grund des Krankheitsverlaufes sei es ihr nicht mehr möglich, auch mit Hilfe des Rollators, sich in der Wohnung zu bewegen, sie sei nun nur mehr unter Verwendung eines entsprechend auf sie angepassten Rollstuhls mobil.

Die bisher in Verwendung stehende Küche habe nur über Fächer verfügt, dadurch habe seine Ehegattin Geschirr und Lebensmittel nicht mehr erreichen können, daher sei der „Umtausch“ mit einer Küche, deren überwiegender Teil mit Laden ausgestattet ist, die ihr den Zugang zu den für die Nahrungszubereitung notwendigen Utensilien ermöglicht, zwingend notwendig gewesen. Die Einrichtung der Küche werde ausschließlich von seiner Ehegattin ge- und benutzt. Weiters wird vom Bf. die Wortwahl in der Begründung des Bescheides kritisiert.

Außerdem verfüge er über kein Vermögen, die Anschaffungskosten der Küche seien hart, unter Hintanhaltung der Erfüllung jedweder persönlicher Wünsche, von seinem bescheidenen monatlichen Pensionsbezug angespart worden. Auf den Einbau eines Geschirrspülers bzw. einer Mikrowelle habe bewusst verzichtet werden müssen, obwohl diese Geräte seiner Ehegattin vieles erleichtert hätten.

Eine Küche sei ein Gebrauchs- und daher auch ein Verbrauchsgegenstand, der der lebenserhaltenden Funktion der Nahrungszubereitung diene und vor allem, wenn die Anordnung der Küche, wie im gegebenen Fall, auf die Bedürfnisse, auf Grund der Behinderung seiner Ehegattin, ausgerichtet sei, kein "Vermögen" darstellen könne.

Da der Bf. über kein Vermögen verfüge, dass er vermindern oder umschichten könne, sei die Anschaffung dieser Küche nur möglich gewesen, da seine Ehegattin die Komponenten der Küche in einem Einrichtungshaus nach langem Suchen und Probieren, ob eine Verwendung mit

dem Rollstuhl möglich sei, zusammengestellt habe. Die Planung und der Einbau der Küche durch einen Tischler hätte die Grenzen seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gesprengt. Weder der Gesetzgeber noch die dazu ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen würden Einschränkungen hinsichtlich der Hilfsmittel auf „Extra-Anfertigungen“ vorsehen, wenn solche im freien Handel kostengünstiger erworben werden könnten. Entscheidend sei, könne seine Ehegattin ohne diese Hilfsmittel u.a. ein selbstbestimmtes Leben führen, wenn nein, habe er keine andere Wahlmöglichkeit sich anders als für den Erwerb dieser Küche zu entscheiden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien außergewöhnliche Belastungen von Amts wegen zu berücksichtigen. Das Formular für die Arbeitnehmerveranlagung sehe nicht vor, dass zu Pkt. 11.12 Belege, Nachweise, Glaubhaftmachungen mit vorzulegen seien; durch die nachträgliche Aufforderung und die Vorlage der Rechnungskopien sei der Bf. der Mitwirkungspflicht unverzüglich nachgekommen.

Die Kosten für den Ersatz der auf Grund der fortschreitenden Erkrankung seiner Ehegattin nicht mehr verwendbaren / benutzbaren Küche durch eine, die ihr die selbständige und selbstbestimmte Nahrungszubereitung ermögliche, die ihm erwachsen seien, seien schon deswegen außergewöhnlich, da - wie die Krankenstatistik Österreichs zeige - nicht die Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommensverhältnissen mit einem Partner, der an Multipler Sklerose erkrankt ist, noch dazu in diesem fortgeschrittenem Stadium, verheiratet sei.

Diese Belastung sei dem Bf. zwangsläufig erwachsen, da er sich dieser weder aus tatsächlichen, die Krankheit seiner Ehegattin sei durch das „Schicksal“ bedingt und daher weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt, noch aus rechtlichen, er sei für den Unterhalt seiner Ehegattin gesetzlich verpflichtet, und schon gar nicht aus sittlichen Gründen entziehen könnte.

Im Anhang zur Beschwerde drückte der Beschwerdeführer noch seinen allgemeinen Unmut in Bezug auf die Finanzverwaltung aus.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.02.2017 wurde die Beschwerde abgewiesen. Das Finanzamt führte in der Begründung aus:

„§ 34 Abs. 1 EStG 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 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 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.

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 auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998), ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

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

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. z.B. VwGH vom 10. 9. 1998, 96/15/0152). Der Verfassungsgerichtshof sah im Erkenntnis VfGH vom 13. 3. 2003, B 785/02, keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Er ist auch nicht der Auffassung, dass dieser Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre. In diesem Erkenntnis vertrat der VfGH auch die Meinung, dass der Gegenwertgedanke lediglich für ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen für Einrichtungsgegenstände nicht greifen könne. Müsse nämlich realistischer Weise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann könne von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden.

Die Anschaffung oder die Errichtung eines Eigenheimes stellt eine Vermögensumschichtung dar (Hinweis E 3.10.1990, 89/13/0152). Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (Hinweis

E 19.2.1992, 87/14/0116). Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Sehhilfen und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeignete Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Der UFS hat am 17.6.2011 einen Fall entschieden (UFS, RV/1316-L/09), bei dem es um die Frage ging, ob Aufwendungen für die Sanierung der Terrasse, des Zuganges zum Schwimmbad sowie der Poolumrandung - um diese gefahrenlos mit dem Rollstuhl befahren zu können - eine außergewöhnliche Belastung darstellen, oder ob die Steinmetzarbeiten keine vermögensmindernden Aufwendungen darstellen und daher von keiner außergewöhnlichen Belastung ausgegangen werden kann. Der UFS führte hierzu aus, dass der Wertsteigerung längerfristiger Charakter dergestalt zukommen muss, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung ist (VwGH 18.2.86, 85/14/0132), er also das neu geschaffene Wirtschaftsgut bei seinen Kaufpreiserwägungen mit berücksichtigen würde. Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände sind jedenfalls unbeachtlich (VwGH 28.5.80, 1104/78, und 17.11.81, 1161/80), sodass bei (An-) Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen wird, wenn die (An-)Schaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolgt (VwGH 5.11.73, 817/73). Für den UFS war evident und realistischweise davon auszugehen, dass ein potentieller Erwerber des Gebäudes, selbst wenn dieser in seiner Mobilität nicht beeinträchtigt sein sollte, sehr wohl bereit wäre, für eine sanierte Terrasse, einen sanierten Poolzugang und einer sanierten Poolumrandung einen darauf entfallenden zusätzlichen Kaufpreisanteil zu bezahlen.

Zweifellos haben Sie versucht, die mit dem Gebrauch eines Rollstuhles vorhandenen Schwierigkeiten zu minimieren, um ein ungehindertes Benützen der Küche zu garantieren. Wie auch schon der UFS in der oben angeführten Entscheidung erkannte, können eben nur solche Aufwendungen steuerliche Berücksichtigung finden, die zu einer endgültigen Vermögensverminderung führen. Es handelt sich bei der Küche um die Anschaffung eines allgemein verwendbaren Wirtschaftsgutes des Privatvermögens und daher war mit der Sanierung der Küche kein endgültiger Verschleiß, Verbrauch oder Wertverzehr verknüpft, sondern führten diese Sanierungsmaßnahmen vielmehr zu einem Gegenwert in Form - vorher zwar vorhandener - Neugestaltung der Küche.

Das Finanzamt geht davon aus, dass für eine neue Küche ein potentieller Erwerber bereit wäre, einen höheren Wert anzusetzen, selbst wenn dieser in seiner Mobilität nicht beeinträchtigt sein sollte.

Dass die Sanierungsmaßnahmen und somit die damit verbundenen Wirtschaftsgüter speziell für die Bedürfnisse Ihrer Gattin konzipiert wurden, ihnen somit eine eingeschränkte Verwendbarkeit und folglich ein eingeschränkter allgemeiner Verkehrswert zukommt, ist dem vorliegenden Sachverhalt nicht zu entnehmen. Anlass für die Anschaffung dieser Wirtschaftsgüter und der Sanierungsmaßnahmen mag zwar der behindertengerechte Umbau der Küche gewesen sein, das ändert jedoch nichts daran, dass mit diesen Ausgaben ein Gegenwert geschaffen wurde. Die Ausgaben der Küchenneugestaltung haben zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt, weshalb sie im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar § 34 Abs. 1 Tz. 3 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH) keine außergewöhnliche Belastung darstellen und daher nicht berücksichtigt werden konnten (vgl. BFG vom 16.02.2016, RV/5100264/2014).

Ergänzend wird angemerkt:

Es ist dem System des Einkommensteuerrechts grundsätzlich fremd, bei Aufwendungen danach zu unterscheiden, ob die Mittel aus dem Einkommen oder dem Vermögen stammen. Insbesondere bei der Anerkennung von Aufwendungen als Betriebsausgaben/ Werbungskosten und Sonderausgaben spielt dies keine Rolle. Eine entsprechende Einschränkung des Begriffs der Aufwendung im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen lässt sich deshalb auch systematisch nicht begründen. Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird durch das Einkommen und das Vermögen des Steuerpflichtigen begründet. Den §§ 33 und 35 EStG 1988 ist nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber dies anders werten wollte. Im Gegenteil wird die Bedeutung der Vermögensverhältnisse vom Gesetz neben den Einkommensverhältnissen im Zusammenhang mit der Umschreibung der Außergewöhnlichkeit ausdrücklich hervorgehoben. Im Übrigen führt der Ausschluss von Vermögensbelastungen auch zu einer Benachteiligung sozial schwächerer Steuerpflichtiger. Denn soweit diese kein ausreichendes laufendes Einkommen haben, müssen sie Ausgaben, die andere Steuerpflichtige noch aus dem Einkommen finanzieren können, bereits aus dem Vermögen bestreiten (vgl. UFS vom 18.01.2011, RV/0030-L/08).“

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) ohne weitere Begründung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idGF sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) die außergewöhnlichen Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
sie muss zwangsläufig erwachsen sein (Abs. 3) und
sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Nach Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Abs. 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Für die Berücksichtigung einer Aufwendung als außergewöhnliche Belastung müssen alle drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Abs. 2 – 5 Rz 2 mwH).

Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

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.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Auf Grund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, wird verordnet:

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 lautet:

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

Allgemein gilt für außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG, dass diese zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen sind, die Behörde jedoch nicht verpflichtet ist, von sich aus weitreichende Ermittlungen vorzunehmen, sodass bei der Sachverhaltsermittlung der Grundsatz der Amtswegigkeit wieder in den Hintergrund tritt. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt somit in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. Fuchs in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 34 Rz 7 und die dort zit. Judikatur).

Der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung – wie eine außergewöhnliche Belastung – in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Abs. 1 Rz 23 und die dort zit. Judikatur).

Grundsätzlich sind durch Krankheit verursachte Aufwendungen außergewöhnlich, sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109) bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Auch die behindertengerechte Adaptierung von Wohnraum kann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein. Voraussetzung dafür ist, dass mit dem Umbau eine wirtschaftliche Belastung verbunden ist, die einen „verlorenen Aufwand“ darstellt.

Das Erfordernis der Belastung führt zunächst zur Gegenwertlehre. Ausgaben, die eine bloße Vermögensumschichtung bewirken (den Wert eines Objektes auf Dauer erhöhen; vgl zB VfGH 17.12.1982, B 220/81, VfSlg 9.596), führen zu keinem Wertverzehr und damit auch zu keiner außergewöhnlichen Belastung (vgl zB VwGH 27.5.2003, 99/14/0001, VwSlg 7825/F). Die Gegenwerttheorie, nach der ein „verlorener Aufwand“ Tatbestandsvoraussetzung des § 34 ist, ist als systemkonformer Bestandteil der österreichischen Rechtslage anzusehen (vgl Püzl, ÖStZ 2003/1073, 519 ff [523]). Als Belastungen sind nach ständiger Rechtsprechung nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind (zur Schaffung eines Gegenwerts vgl zB VwGH 11.1.1980, 513/79, und VwGH 24.11.1993, 93/15/0171, jeweils zur Anschaffung langlebiger Wirtschaftsgüter, oder VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, VwSlg 7132/F, zur Errichtung eines Eigenheims, wenn auch bei durch die Querschnittlähmung der Ehegattin motivierter Bauweise).

Die Gegenwerttheorie kommt dann nicht zum Tragen, wenn ein neu geschaffenes Wirtschaftsgut nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Unter diese Ausnahme fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte (wie zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl zB VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, oder VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145, zur Anschaffung eines Elektromobils als Fortbewegungsmittel bei Gehbehinderung). Durch eine behindertengerechte Ausgestaltung erfährt eine Wohnung in der Regel noch keine Wertsteigerung (vgl zB VfGH 13.3.2003, B 785/02, VfSlg 16.839, sowie VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292, VwSlg 8419/F, und BFG 7.10.2014, RV/1100247/2012, Fellner, SWK 2014, 1317). Der Gegenwertgesichtspunkt steht allerdings auch bei Behinderung der Berücksichtigung von Aufwendungen beispielsweise für einen vom Bauträger für das Gebäude von vornherein vorgesehenen Personenaufzug oder einem Motorantrieb für Markise und Jalousien entgegen, weil sich solche Maßnahmen nach der Verkehrsauffassung auf den Marktwert der Wohnung auswirken (vgl nochmals VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292, VwSlg 8419/F). Hat die Schaffung eines (wettergeschützten) Verbindungsganges zwischen

Wohnhaus und Nebengebäude (in dem ein Spezialfahrzeug für den Behinderten abgestellt war) für jeden – auch nicht gehbehinderten – potenziellen Erwerber der Liegenschaft einen werterhöhenden Nutzen, liegt wegen Schaffung eines Gegenwertes eine als außergewöhnliche Belastung unbeachtliche Vermögensumschichtung vor (vgl. VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003). Dies gilt auch für eine Terrassenerweiterung, ein Carport und eine Küche, auch wenn der Grund des Umbaus eine Verbesserung der Lebensqualität eines Behinderten ist (vgl. BFG 16.2.2016, RV/5100264/2014, BFGjournal 2016, 135) (vgl. Fuchs in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 34 Rz 19 und 19/1).

Kein Gegenwert liegt bei Aufwendungen vor, die bei einer unterstellten Verwertung der Wohnung realistischweise nicht abgegolten werden (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003). So ist etwa der Einbau eines Behindertenbades/WCs abzugsfähig oder auch die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung (vgl. Peyerl in *Jakom*, EStG, § 34 Rz 90).

Im vorliegenden Fall handelt es sich nach den vom Bf. vorgelegten Rechnungen nicht um eine rollstuhlgerechte Adaptierung der Küche, sondern um die Sanierung und tw. Neueinrichtung derselben. wie dies auch von anderen, nicht körperlich eingeschränkten Personen beauftragt bzw. angeschafft wird. Ausziehbare Schränke sind nicht speziell für Behinderte oder bewegungseingeschränkte Personen gedacht. Diese Ausstattung erhöht für jeden Benutzer den Komfort und erleichtert die Arbeit. Es wurde weder behauptet noch ist es aus den Rechnungen ersichtlich, dass ganz spezielle, nur für Körperbehinderte verwendbare Einrichtungen angeschafft wurden. Damit fehlt es für die beantragten Aufwendungen in diesem Zusammenhang am Kriterium der „Außergewöhnlichkeit“.

Durch die Sanierung und tw. Neueinrichtung der Küche ist es evident, dass der Wert der Wohnung des Bf. erhöht wurde. So wurde tatsächlich ein Gegenwert geschaffen, weil die eingebaute Küche nicht nur für bestimmte, individuelle Personen verwendbar ist, sondern auch für andere Personen von Wert ist und damit eine Marktfähigkeit besitzt. Die Küche hat eben keine spezifisch nur für Behinderte geeignete Beschaffenheit, womit ein sehr eingeschränkter allgemeiner Verkehrswert verbunden wäre (vgl. etwa VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

So können auch bei Behinderung derartige Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, weil sich solche Maßnahmen nach der Verkehrsauffassung auf den Marktwert der Wohnung auswirken (vgl. zB VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Im Übrigen bezog der Beschwerdeführer lt. Lohnzettel für das Jahr 2015 steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 52.113,86 €. Daher kann nach Ansicht des BFG von einem bescheidenen monatlichen Pensionsbezug keine Rede sein.

Der Bf. machte hier eine abgabenrechtliche Begünstigung geltend, aus diesem Grund liegt es an ihm, die Umstände, die für die Begünstigung sprechen, zweifelsfrei darzutun. Der Bf. konnte

nicht zweifelsfrei darlegen, dass für die Adaptierung der Küche die Voraussetzungen für die Gewährung von außergewöhnlichen Belastungen iSd §§ 34 und 35 EStG 1988 vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht teilt somit die Auffassung des Finanzamtes, dass die für den Küchenumbau aufgewendeten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Ergänzend wird auch auf die ausführliche Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 15.02.2017 verwiesen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 19. Jänner 2022