

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. November 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** (jetzt Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 16. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zur 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

Strittig ist im anhängigen Verfahren die steuerliche Beurteilung der Kosten für den Austausch von Sanitäreinrichtungen (Dusche, WC) in der Wohnung des Beschwerdeführers (Bf).

Der Bf begehrt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen aufgrund seiner Behinderung (§ 35 EStG).

Das Finanzamt X, jetzt Finanzamt Österreich (FA), verweigert den Abzug mit dem Hinweis auf die sogenannte „Gegenwerttheorie“.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der Bf, geb. 1951, ist ganzjähriger Pensions- und Pflegegeldbezieher mit einem vom Sozialministerium Service bescheinigten Behindertengrad von 60%.

Durch den Behindertenpass des BASB Landesstelle Stmk. ist für den Verfahrenszeitraum zudem die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und eine erforderliche Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit bestätigt.

Laut FA-Datenbank besitzt der Bf seit 2011 einen Ausweis nach § 29b StVO für das Kfz mit dem Kennzeichen XY-999ZZ.

Die verfahrensgegenständlichen Kosten von 2.746,98 € betreffen die Sanierung der vorhandenen Dusch- und WC-Anlage in der seit 1982 im Miteigentum des Bf und seiner Gattin stehenden Ehewohnung (lt. Rechnung eines örtl. GWH-Installationsunternehmens vom 20.Jänner 2017 Einbau einer neuen „*Duschtasse 80 x 80x 2,5 cm*“ (Aktionspreis 237,- €) und eines „*Senioren-WC*“ (Stand-WC samt WC-Sitz und Spülkasten 567,70 €). Die vorhandene Duschkabine wurde lediglich gereinigt. Vom Rechnungsbetrag entfielen 798,- € auf die Sanierung der Dusche und 2.185,98 € auf das WC.

Unter der Kz 476 der ANV-Erklärung 2017 beantragte der Bf die Kosten aus der noch am 20.Jänner 2017 abzugsfrei bezahlten Rechnung abzüglich eines Handwerkerbonus.

Eine spezielle Behindertenausstattung (etwa Wandhaltegriffe für WC und Dusche oder Klappsitz für Dusche) ist weder der Rechnung vom 20.Jänner 2017, noch einer mit dem Vorlageantrag nachgereichten Bestätigung des Installationsunternehmens über eine „*Behindertenspezifische Ausstattung des Bades*“ zu entnehmen (demnach Ersatz der „*hohe(n) Duschtasse durch eine Niveaugleiche*“, Ersatz des WC durch ein „*hohes Stand WC*“).

Wie bereits in den ESt-Bescheiden der Vorjahre wurden weitere Aufwendungen des Bf antragsgemäß als Kosten seiner Behinderung unter der Kz 476 berücksichtigt (Selbstbehalt für medizinische Schuhe, Bandagen nach REHA; Kosten für Fahrten zu (im wesentlichen monatlichen) Arzt-Terminen, zu Lymphdrainagen (Zeitraum Febr-Aug. 2017) und für eine Fahrt zu einem Physiotherapeuten in Kärnten sowie Rezeptgebühren zu einer umfangreichen Medikamentenliste.

II. Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Zudem darf sie nicht zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören. Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 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. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen daher keine

außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird (sog. Gegenwerttheorie, VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 und 10.9.1998, 96/15/0152).

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 regelt Sonderformen der außergewöhnlichen Belastung, denen gemeinsam ist, dass deren Kosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 berücksichtigt werden können. Dazu gehören ua. Aufwendungen iZm einer Behinderung, für deren Abzug als außergewöhnliche Belastung das EStG eine Spezialnorm in § 35 EStG enthält.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG können Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), sowie 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. 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 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 der auf §§ 34 und 35 EStG gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430 (nachfolgend VO zu § 35 EStG) sind die in den §§ 2 bis 4 genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn ein Steuerpflichtiger Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung im Sinne dieser VO liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§§ 2 und 3 der VO zu § 35 EStG regeln die zuzuerkennenden Pauschbeträge; nach § 4 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Ab einem bescheinigten Behinderungsgrad von 25% sind die in §§ 2 bis 4 der VO zu § 35 EStG genannten Mehraufwendungen somit nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu kürzen.

Für eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehalts bedarf es allerdings eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit jener/jenen Beeinträchtigung(en), welche dem bescheinigten Behinderungsgrad zu Grunde liegt/liegen, andernfalls ein Abzug auf Basis des § 35 EStG ausgeschlossen ist. Kosten, die im Zusammenhang mit anderen Krankheiten anfallen, können nur nach § 34 EStG unter Abzug eines Selbstbehalts berücksichtigt werden. Auch der Abzug von Kosten einer bescheinigten Behinderung nach § 35 EStG setzt voraus, dass sie zwangsläufig erwachsen (Jakom/Peyerl,

EStG¹², § 35 Rz 13 u.a. mit Verweis auf VwGH 14.6.1988, 85/14/0150; VwGH 18.5.1995, 93/15/0079 ; VwGH 11.4.1984, 83/13/0076 und VwGH 28.9.1983, 82/13/0111).

Unter Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne von § 4 der VO zu § 35 EStG sind nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs, VfGH 13.3.2003, B 785/02, generell auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen. Darunter fallen lt. VfGH u.a. sanitäre Einrichtungsgegenstände, die *auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind*, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht.

Die zuvor angeführte Gegenwerttheorie kommt 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 (Jakom/Peyerl, a.a.O § 35, Rz 25 u. § 34, Rz 90).

Im Bereich abgabenrechtlicher Begünstigungsbestimmungen obliegt die Nachweisführung zum maßgeblichen Sachverhalt nach der VwGH-Judikatur generell primär demjenigen, der die Begünstigung begehrt. Die strikte Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlungen tritt hier in den Hintergrund. Dies gilt insbesondere auch für den Bereich der außergewöhnlichen Belastungen (vgl. Ritz BAO Kommentar⁶, § 115, Rz 12 mit Judikaturverweisen).

III. Im anhängigen Verfahren sind das Vorliegen einer Gehbehinderung des Bf und die Anwendbarkeit der VO zu § 35 EStG unstrittig.

Zu klären ist allein, ob die geltend gemachten Sanierungskosten für den Sanitärbereich im Zusammenhang mit der Gehbehinderung des Bf als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel iSd § 4 der VO zu § 35 EStG einzustufen sind.

Das FA verwehrt den Abzug der Kosten für den Austausch der Duschtasse und des WC als Kosten der Behinderung des Bf, weil es im geltend gemachten Sanierungsaufwand keine Maßnahme von spezifisch behindertengerechtem Charakter mit eingeschränktem Verkehrswert sieht. Ausgehend von einer allgemeinen Nutzbarkeit der neu eingebauten Ausstattung beurteilt das FA die strittigen Kosten als solche für Maßnahmen einer bloßen Vermögensumschichtung.

Auch wenn das FA auf eine Verursachung durch die Behinderung des Bf nicht eingeht, unterliegt es nach dem vorliegenden Verfahrensergebnis aus Sicht des BFG damit keiner Fehlbeurteilung.

Nach den vom Bf beigebrachten Unterlagen wurden im Zuge der durchgeführten Sanitär-sanierung marktgängige Ausstattungsprodukte für Senioren eingebaut, die auf altersbedingte Erschwernisse in der Lebensgestaltung Bedacht nehmen. Speziell für gehbehinderte Personen konzipierte Ausstattungsmerkmale der neuen Sanitäreinrichtung sind diesen Unterlagen nicht zu entnehmen.

Aus der Rechnung vom 20.Jänner 2017, die nur zu etwa ¼ auf die Sanierung der Dusche entfällt, sind auch keinerlei sonstige behindertenspezifische Sanierungsmaßnahmen - etwa der Einbau von Wandhaltegriffen oder eines Duschklappsessels - ersichtlich. Tatsächlich bestätigt diese Rechnung nicht einmal eine niveaugleiche Duschtasse, sondern ein Modell mit reduzierter Höhe (2,5 cm). Auch zur Höhe des neuen WC fehlen Angaben in der Rechnung.

Die mit dem Vorlageantrag nachgereichte (undatierte) Bestätigung des ausführenden Installationsunternehmens ändert am fehlenden Bezug zur Behinderung des Bf aufgrund ihres allgemein gefassten Inhalts nichts.

Eine Durchführung behindertenspezifischer Sanierungsmaßnahmen über die in der Rechnung vom 20.Jänner 2017 abgerechneten Arbeiten hinaus, wurde im Verfahren auch nicht behauptet.

Wenn der Bf im Vorlageantrag darauf verweist, dass ihm, nach einer Fersenoperation mit anschließender Hauttransplantation (zusätzlich zur vorliegenden Gehbehinderung), das Einsteigen in die vorhandene hohe Duschtasse nur mittels gesonderter Vorlegestufe möglich gewesen sei und der niveaugleiche Umbau der Dusche ihm nun gefahrlos eine selbständige Körperpflege unter der Dusche ermögliche, so lässt dies weder auf eine weitergehende behindertenspezifische Duschausstattung (Wandhaltegriff, Klappsessel), noch auf die (dauerhafte) Notwendigkeit (= Zwangsläufigkeit) einer solchen schließen.

Auch in Bezug auf das WC erwähnt der Bf lediglich das höhere Stand-WC, nicht aber einen Wandhaltegriff zur Unterstützung des aufgrund von Beinbandagen wegen Lymphproblemen erschwerten selbständigen Aufstehens.

Zudem weisen ein einmaliger Aufwand von 32,40 € für Beinbandagen und die für Februar bis August geltend gemachten Fahrtkosten zu Lymphdrainagen auf eine zeitlich befristete Beschränkung der Bewegungsfreiheit durch Beinbandagen hin, die als solche den unmittelbaren Zusammenhang des WC-Austausches (auf den fast 3/4 der strittigen Kosten entfallen) mit der vorgebrachten Gehbehinderung nicht zu begründen vermag.

Auch die ausführliche Stellungnahme des FA zur Gegenwerttheorie im Vorlagebericht, mit deutlichem Verweis darauf, dass weder die vorgelegte Rechnung noch die nachgereichte Bestätigung des ausführenden Installationsunternehmens die erforderliche behindertengerechte Gestaltung erkennen lasse, veranlasste den Bf zu keinem ergänzenden Vorbringen. Dies obwohl es an ihm lag, den unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen mit seiner bescheinigten Behinderung darzutun.

Es wird vom BFG nicht bezweifelt, dass der Komfort einer niedrigeren Duschtasse und eines höheren WC eine selbständige Nutzung durch den Bf erleichtert. Doch trifft dies ohne Zweifel für ältere Personen ganz generell zu, unabhängig von einer Gehbehinderung wie sie der Bf als Grund für die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen vorbringt. Insofern handelt es sich demnach nicht um eine auf den speziellen Bedarf einer behinderten Person eingeschränkte Nutzbarkeit der zu beurteilenden Maßnahme, wie etwa bei den in § 4 der VO zu § 35 EStG genannten Beispielen für Hilfsmitteln (Rollstühle, Prothesen, Seh- und Hörhilfen).

Auch von einem verlorenen Aufwand infolge eingeschränkter Nutzbarkeit durch gehbehinderte Personen kann vor diesem Hintergrund keine Rede sein.

Davon abgesehen entsprechen niveaugleiche Duschen dem aktuellen Zeitgeist und werden von Personen jeglichen Alters und Gesundheitszustandes bevorzugt.

Im Ergebnis wurde vom Bf im Verfahren weder dargetan, dass der Austausch der Duschtasse und des WC durch seine vom Sozialministerium Service bescheinigte Behinderung verursacht war (und nicht etwa, weil die bisherige Ausstattung das Nutzungsende erreicht hatte und die Neuausstattung zur Erleichterung altersbedingter Erschwernisse bei der Körperpflege voraussichtlich seniorengerecht ausgeführt wurde), noch dass die durchgeführten Maßnahmen derart behindertenspezifisch waren, dass sie bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten würden.

Damit fehlt es aber sowohl an einem erwiesenen Zuordnungskriterium zum Bereich des § 35 EStG (Kosten der Behinderung) als auch – mangels endgültigen Wertverzehr - an einem grundlegenden Merkmal für den Abzug von Kosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 34 EStG.

Zur Zulässigkeit 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.

Im anhängigen Verfahren liegen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht strittig. Im Übrigen folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 3. Mai 2022