

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, die Richterin ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. Mai 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 21. April 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der im Jahr 1951 geborene Beschwerdeführer ist seit dem Jahr 2012 im Ausmaß von 80 % behindert und seit dem Jahr 2014 ist ihm dazu auch die "Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel" zuerkannt worden.

Im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 machte er u.a. die Kosten für einen Badumbau (Generalsanierung) in der Eigentumswohnung seiner Gattin in Höhe von 14.319,16 € (18.236,66 € abzüglich Kostenersatz in Höhe von 3.917,50 € für altengerechten Badumbau durch das Land Tirol) als außergewöhnliche Belastung geltend. In der Rechnung der ausführenden Firma vom 16. April 2019 sind als Auftragsgegenstand "Altengerechte Badezimmer-Sanierungsarbeiten" angeführt.

Die Abgabenbehörde versagte in dem angefochtenen Bescheid diesen Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung, berücksichtigte aber im angefochtenen Bescheid vom 21. April 2020 Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von 2.892 € (190 €/Monat sowie 51 €/Monat gem. § 2 und § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, als außergewöhnliche Belastung).

Mit Eingabe vom 4. Mai 2020 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben und begründend dazu ausgeführt, dass die Kosten für die behindertengerechte Sanierung des Badezimmers nicht berücksichtigt worden seien.

In einem an den Beschwerdeführer gerichteten Vorhalt der Abgabenbehörde vom 17. Juni 2020 wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei den Baumaßnahmen um die Herstellung eines Bades handle, das den heutigen Ansprüchen eines modernen Badezimmers Rechnung tragen würde und insoweit eine Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 EStG nicht erkennbar sei. Weiters wurde von der Abgabenbehörde auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes RV/3101193/2016 vom 25.10.2017 hingewiesen, mit welcher ein solcher Aufwand nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden sei.

Mit der Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 3. August 2020 wurde die Rechnung der ausführenden Firma vom 16. April 2019 nochmals vorgelegt, in welcher nunmehr „Behindertengerechten" Badezimmer-Sanierungs-Umbauarbeiten – abgerechnet wurden. Weiters wurde ausgeführt, dass die Badewanne entfernt werden habe müssen, damit eine Dusche mit Duschsitz eingebaut werden habe können, weil es dem Beschwerdeführer nicht mehr möglich war, eine Badewanne zu benützen und somit ein barrierefreier Badumbau notwendig gewesen sei. Zudem sei in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu RV/5100959/2012 ein solcher Aufwand berücksichtigt worden, da eine solche Aufwendung (Austausch der Badewanne gegen eine Dusche bei hohem Alter und diverser Gebrechen) für den Steuerpflichtigen keinen entsprechenden Mehrwert darstelle.

In der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vom 2. September 2020 wurden neben den Pauschbeträgen nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von 2.892 €, die Kosten für einen Duschklapsitz in Höhe von 531,86 €, für einen Dusche-Haltegriff in Höhe von 89,81€ sowie einen WC-Haltegriff in Höhe von 89,81 € (in Summe sohin 711,48 €) als außergewöhnlich Belastung berücksichtigt und dazu

in der gesonderten Bescheidbegründung unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, dass unter außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen seien, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Demgegenüber würden Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, keine außergewöhnliche Belastung darstellen (sog. Gegenwerttheorie, vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Die Gegenwerttheorie komme nur dann nicht zum Tragen, wenn durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird, weil 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 hätten.

Im Hinblick auf die vorgelegten Fotos und der (ursprünglichen) Rechnung, nach welcher Auftragsgegenstand eine „Altengerechte“ Badezimmersanierung (Wand-WC-Anlage, Waschbeckenanlage, Brauseanlage, Badezimmer Rigips Lichterdecke, Rohrleitungen, Neuverlegung Badezimmerfliesen und Installationsmontage mit Nebenarbeiten) gewesen sei, sei eine umfassende Badezimmersanierung durchgeführt worden und könne im gegenständlichen Fall nicht von einem verlorenen Aufwand gesprochen werden, weshalb die „Gegenwerttheorie“ zur Anwendung komme. Weiters stelle ein barrierefreier Zugang in eine Dusche keine „Außergewöhnlichkeit“ mehr dar. Solche Einbauten würden mittlerweile zum Standard eines modernen Bades zählen.

In dem von der steuerlichen Vertretung mit Eingabe vom 29. September 2020 eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass das Bad eine Größe von 3,4 m² aufweise und das Bad ursprünglich mit einer Badewanne ausgestattet gewesen sei; neben den bereits anerkannten Aufwendungen sei der Einbau einer bodenebenen Dusche sowie ein behindertengerechter Bad-Umbau (u.a. Haltegriffe sowie Sitzhocker) vorgenommen worden, wobei die Verfließungs- und Installationsarbeiten durch den zwangsläufigen Duscheinbau bedingt gewesen seien. Für den Beschwerdeführer sei es aufgrund des sich in den letzten Jahren stets verschlechternden Gesundheitszustandes (offene Füße) nicht mehr möglich gewesen, sich in eine Badewanne zu begeben. Der Badumbau sei in zeitlicher Hinsicht durch die Körperbehinderung und des sich stets verschlechternden Gesundheitszustandes sowie der damit einhergehenden eingeschränkten Mobilität des Beschwerdeführers bedingt gewesen. Auch wenn eine bodenebene Dusche mittlerweile üblich sei, sei in der barrierefreien sanitären Lösung eine Außergewöhnlichkeit zu sehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhaltsbezogen wurde im Streitfall das 1,85 Meter breite und 2 Meter lange Badezimmer, in welchem eine Badewanne eingebaut war, zur Gänze saniert (Demontage und Entsorgung der bestehenden Badezimmeranlage, neue Verrohrung, neue Verfliesung, neu ausgemalen, neue WC- Anlage, neue Wachbeckenanlage, Rigips-Lichterdecke) und die Badewanne gegen eine bodenebene Dusche ersetzt.

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.

§ 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. Verfassungsgerichtshof 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.

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, zuletzt VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157)).

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 demjenigen, der die Begünstigung begehrt. Die 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).

Im anhängigen Verfahren sind das Vorliegen einer Behinderung des Beschwerdeführers und die Anwendbarkeit der VO zu § 35 EStG unstrittig.

Zu klären ist allein, ob die geltend gemachten Umbaukosten für das Bad im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel iSd § 4 der VO zu § 35 EStG einzustufen sind und durch sie kein Mehrwert für den Beschwerdeführer geschaffen wurde.

Die Abgabenbehörde verwehrt den Abzug der Kosten für die Badezimmersanierung als Kosten der Behinderung des Beschwerdeführers, weil es im geltend gemachten Umbauaufwand keine Maßnahme von spezifisch behindertengerechtem Charakter mit eingeschränktem Verkehrswert sieht. Ausgehend von einer allgemeinen Nutzbarkeit des neuen Badezimmers beurteilt die Abgabenbehörde die strittigen Kosten, mit Ausnahme jener für den Duschklapsitz, den Dusche-Haltegriff sowie den WC-Haltegriff, als solche für Maßnahmen einer bloßen Vermögensumschichtung.

Auch wenn die Abgabenbehörde auf eine Verursachung durch die Behinderung des Beschwerdeführers nicht näher eingeht, unterliegt es nach dem vorliegenden Verfahrensergebnis aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes damit keiner Fehlbeurteilung.

Nach den vorgelegten Unterlagen wurde der Badumbau entsprechend den Anforderungen eines modernen Badezimmers durchgeführt. Eine Ausstattung, die speziell auf altersbedingte Erschwernisse oder auf die Bedürfnisse von in der Mobilität eingeschränkten Personen Bedacht nimmt, sind dem Plan sowie den Photos des neuen Badezimmers mit Ausnahme der mit der Beschwerdevorentscheidung anerkannten Aufwendungen nicht zu entnehmen.

Wenn im Vorlageantrag darauf verwiesen wird, dass sich in den letzten Jahren der Gesundheitszustand des Beschwerdeführers stets verschlechtert habe (offene Füße etc) und ihm dadurch das Einsteigen in eine Badewanne nicht mehr möglich war, weshalb der Einbau der Dusche notwendig gewesen sei, so ändert dies nichts an der Tatsache, dass es sich bei

einer bodenebenen Dusche um keine behindertenspezifische Ausstattung handelt, sondern vielmehr um eine moderne Badezimmersanierung.

Es wird vom Bundesfinanzgericht nicht in Zweifel gezogen, dass der Komfort einer bodenebenen Dusche eine selbständige Nutzung durch den Beschwerdeführer ermöglicht. Doch trifft dies ohne Zweifel für ältere Personen ganz generell zu, unabhängig von eingeschränkter Mobilität wie sie der Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer im Verfahren weder dargetan, dass der Badumbau durch seine vom Sozialministerium Service bescheinigte Behinderung verursacht war (zumal die baulichen Maßnahmen erst im Jahr 2019 vorgenommen wurden, die Behinderung aber bereits seit dem Jahr 2012 bescheinigt 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 Wertverzehrs - an einem grundlegenden Merkmal für den Abzug von Kosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 34 EStG.

Zu dem im Vorlageantrag ins Treffen geführten Erkenntnis des Bundesfinanzgericht v. 28. Mai 2020, RV/7100983/2013, mit dem Hinweis, dass darin bei einem nahezu selben Sachverhalt die Ausgaben als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung anerkannt worden seien, dass „der Einbau einer bodenebenen Dusche per se eine behindertengerechte Badezimmereinrichtung darstelle, eine Spezialausstattung in Form einer Adaptierung sonst für körperlich nicht Beeinträchtigte diesbezüglich nicht vorliege, die Ausgaben als Mehraufwand durch die körperliche Beeinträchtigung anzusehen sind und daher außergewöhnlich entstanden sind“ ist anzumerken, dass in diesem Erkenntnis, anders als im streitgegenständlichen Verfahren, sachverhaltsbezogen festgestellt wurde, dass ein hypothetischer Käufer des Gebäudes nicht bereit gewesen wäre, durch den Kaufpreis den Wert der barrierefreien Dusche abzugelten, weshalb in Höhe der Mehraufwendungen von einer Vermögensminderung ausgehen sei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes würde aber ein hypothetischer Käufer der streitgegenständlichen Wohnung in der Kaufpreisfindung sehr wohl den Umstand berücksichtigen, dass die Wohnung über ein neues, moderst ausgestattetes Bad verfügt, zumal das alte Bad mit Badewanne (Ankauf der Wohnung im Jahr 1993) nicht mehr einer zeitgemäßen Ausführung entsprochen hat, auch wenn die barrierefreie Dusche dabei nicht gesondert abgegolten würde.

Soweit im Vorlageantrag auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 7.10.2014 zu RV/1100247/2012, Bezug genommen wurde, ist darauf hinzuweisen, dass sachverhaltsbezogen in diesem Verfahren sich der Beschwerdeführer aufgrund der Krankheit und Pflegebedürftigkeit seiner Gattin veranlasst sah, im Erdgeschoss seines Einfamilienhauses das bisherige Wohnzimmer in ein behindertengerechtes Badezimmer mit WC umzubauen, da das im Obergeschoss bereits vorhandene Badezimmer von seiner auf einen Rollstuhl angewiesenen Gattin nicht mehr erreichbar war und insoweit vom streitgegenständlichen Sachverhalt erheblich abweicht und daher nicht vergleichbar ist.

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.

Da die Streitfrage im gegenständlichen Verfahren ausschließlich auf Sachverhaltsebene zu beurteilen war, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 24. Februar 2023