

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Februar 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 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 dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) machte in seinem **Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung** außergewöhnliche Belastungen von 705,91 Euro wegen eigener Behinderung (Grad der Behinderung 50%), Sonderausgaben (Sanierungsmaßnahmen) von 9.250 Euro sowie den Familienbonus Plus für ein Kind geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 22.2.2021 für 2020** wurden 9.955,91 Euro als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, nicht aber der Familienbonus Plus in Abzug gebracht.

Der Bf wandte in der **Beschwerde vom 2.3.2021** ein, dass der Familienbonus ohne Begründung nicht berücksichtigt worden sei. Er beziehe für das bei ihm wohnhafte Kind Familienbeihilfe und mache für 2020 den halben Familienbonus Plus geltend.

Vorhalt vom 7.4.2021, Übermittlung von Belegen mit Schreiben vom 1.7.2021, ident mit Vorlageantrag

Das Finanzamt änderte nach Übermittlung von Belegen mit **Beschwerdevorentscheidung vom 9.8.2021** den angefochtenen Einkommensteuerbescheid. Nunmehr wurden lediglich 705,91 Euro als Kosten aus der eigenen Behinderung (Medikamente) sowie der Familienbonus Plus in Höhe von 250,08 Euro in Abzug gebracht. Dazu führte das Finanzamt begründend aus, dass der Familienbonus Plus als erster Absetzbetrag von der Steuer gemäß Einkommensteuertarif abgezogen werde, jedoch maximal bis zum Betrag der tarifmäßigen Steuer. Beim Bf habe sich aufgrund der hohen Krankheitskosten eine Steuerbemessungsgrundlage von 9.899,89 Euro ergeben und sei damit keine Steuer angefallen. Der Familienbonus Plus habe sich daher nicht ausgewirkt.

Die beantragten Sanierungsmaßnahmen seien jedoch im Erstbescheid nur irrtümlich als zusätzliche behinderungsbedingte Aufwendungen berücksichtigt worden. Sanierungsmaßnahmen nach dem 1.1.2016 würden aber gemäß § 18 EStG 1988 zu keiner Steuerbegünstigung mehr führen. Diese Aufwendungen seien nicht anzuerkennen.

Der Familienbonus Plus sei zur Hälfte berücksichtigt worden, weil die andere Hälfte des Familienbonus Plus vom Unterhaltszahler beantragt worden sei.

Der Bf erhob **Einspruch**, datiert mit 28.8.2021, da die Sanierungs- und Wohnraumschaffungskosten nach Einreichen seiner Beschwerde betreffend des Familienbonus Plus aberkannt worden seien. Der versprochene Rückruf eines Mitarbeiters des Finanzamtes zur Besprechung des Problems sei nicht erfolgt. Er ersuche daher um Überprüfung seines Falles.

Dazu übermittelte der Bf:

- Den Behindertenpass mit einem Grad der Behinderung von 50%
- Die Installateur-Rechnung vom 4.5.2020 an den Bf über 3.000 Euro für die Demontage des alten Elektrospeichers und Installation eines neuen Elektrospeichers, mit Bestätigung der Barzahlung
- Auftragsbestätigung vom 27.4.2020 betreffend einen altersgerechten Badumbau mittels System „Wanne raus Tasse rein“ lt. Kostenvoranschlag vom 17.4.2020 zur Anbotssumme von 8.500 Euro mittels Anzahlung und Teilzahlungen.
- Anbot des Installateurs vom 17.4.2020 betreffend Herstellung einer barrierefreien Einrichtung im Duschbereich
Arbeitsbeschreibung: Demontage der Badewanne, Setzen der neuen Duschtasse 160 x 80, Versetzen vom Waschbecken, Verlegen von Wasserleitungen, Montage einer Wandverkleidung, einer Duschglaswand, eines neuen E-Speichers im WC, neuer WC Einheit

und neuer Armaturen für Dusche und Waschbecken

Material: u.a. GripAntiSlip Duschboden, Duschhandlauf, Duschklappsitz - Angebotssumme 6.079 Euro

Weiters Herstellen einer neuen Warmwasserversorgung durch Demontieren des alten Speichers im Badezimmer, Verlegen von Wasserleitungen und Montage des neuen Elektrospeichers im WC – Angebotssumme 3.094 Euro, Summe komplett 9.173 Euro

-Überweisungsbestätigungen über insgesamt 9.250 Euro (lt. handschriftlichem Vermerk 750 Euro für Waschmaschine)

-Arbeitsbericht vom 6.7.2020 über das Applizieren von GripAntiSlip in der Brausetasse wie im Angebot enthalten

-Bewilligung vom 25.3.2020 von Wiener Wohnen für den Badumbau auf eigene Kosten des Mieters

-Rezeptgebührenbestätigung der Apotheke für 1.1. – 12.12.2020 über Rezeptgebühren von 352,60 Euro und private Verrechnung 705,91 Euro

Auf eine Anfrage des Finanzamtes teilte das Sozialministeriumservice mit (E-Mail vom 29.9.2021), dass die Grundlage der Ausstellung des Behindertenpasses der Bezug von Pflegegeld der Pflegestufe 2 aufgrund einer Mobilitätshilfe im engeren und weiteren Sinn ist. Ein ärztliches Sachverständigengutachten liege nicht vor.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt den Akten des Verwaltungsverfahrens dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das **Bundesfinanzgericht** ersuchte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 20.2.2023 um Ergänzungen bezüglich des Badumbaus. In der **Stellungnahme vom 13.3.2023** führte der Bf aus:

1. Betreffend Nachreichung einer Rechnung für die Sanierung von Bad und WC antwortete der Bf, dass er alle Dokumente bereits an das Finanzamt übermittelt habe. Weitere Rechnungen seien nicht mehr auffindbar.
2. Der Kostenvoranschlag vom 17.4.2020 über 9.173 Euro sei vor einer persönlichen Besichtigung des Badezimmers aufgrund von Erfahrungswerten, die Auftragsbestätigung vom 27.4.2020 sei dann nach der Besichtigung erstellt worden, wobei der Unternehmer von Sanierungskosten von 8.500 Euro ausgegangen sei.
3. Nach Beginn der Arbeiten sei von den Installateuren festgestellt worden, dass umfangreichere Maßnahmen notwendig seien, als zunächst angenommen. Der Boiler habe

versetzt werden müssen, das Waschbecken habe gegen ein schmäleres ausgetauscht werden müssen und wegen einer Bohrung durch die Wand ins WC sei eine Wandsanierung im WC notwendig geworden. Schlussendlich habe er daher mehr bezahlen müssen als in der Auftragsbestätigung oder im Kostenvoranschlag ausgewiesen.

4. Er habe die Renovierung vornehmen lassen, weil sich der Alltag mit der Badewanne immer schwieriger gestaltet habe. Er sei im Jahr 2020 81 Jahre alt gewesen und bereits Bezieher der Pflegegeldstufe 2. Es sei ihm nicht mehr möglich gewesen, allein in die Badewanne ein- und auszusteigen. Für seine Frau sei es auch schon sehr beschwerlich gewesen.

5. Eine Förderung für die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen habe er nicht erhalten.

6. Übermittelt wurden Fotos des Badezimmers vor und nach der Sanierung. Ersichtlich sind die Versetzung des Boilers und die neue, fast ebenerdige Dusche mit Glastrennwand, Haltegriffen und Duschstuhl. Erkennbar ist auch, dass wegen dem Duscheinbau ein schmäleres Waschbecken erforderlich war.

Der **Abgabenbehörde** wurde das Antwortschreiben des Bf übermittelt. Das Finanzamt äußerte sich mit **E-Mail vom 27.3.2023** dahingehend, dass nach Ansicht des Finanzamtes ein behinderungsbedingter Badumbau vorliege und die Kosten in nachgewiesener Höhe absetzbar seien.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt Badezimmerumbau

Der Bf, geboren 1939, ließ im Jahr 2020 das Badezimmer renovieren. Es erfolgte der Austausch der Badewanne gegen eine Duschkabine, die Montage eines schmäleren Waschbeckens und neuer Armaturen sowie das Versetzen und die Installation eines neuen Elektrospeichers.

Der Bf bezog im Jahr 2020 Pflegegeld der Pflegestufe 2 in Höhe von 3.542,40 Euro. Im Behindertenpass befindet sich neben dem Grad der Behinderung von 50% auch die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ sowie „Der Inhaber des Passes bedarf einer Begleitperson“.

Medikamentenkosten von 705,91 Euro (lt. Bestätigung der Apotheke) wurden vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt.

2. Beweiswürdigung

Anhand der Beschreibung im Anbot des Installateurunternehmens vom 17.4.2020 und den vom Bf übermittelten Fotos ist ersichtlich, dass ein behindertengerechter Badumbau mit der Herstellung einer barrierefreien Dusche erfolgte. Die neue Dusche ist nahezu bodeneben mit Haltegriffen, rutschfestem Boden (siehe auch Arbeitsbericht vom 6.7.2020), Duschsitz, Türe und Glastrennwand. Aufgrund der Mobilitätseinschränkung des Bf ist davon auszugehen, dass die Benützung der zuvor vorhandenen Badewanne dem Bf nicht mehr möglich war und zur Vornahme der täglichen Hygienemaßnahmen ein Austausch gegen eine Dusche erforderlich war.

Aus der Bewilligung des Vermieters vom 25.3.2020 für den Badumbau ergibt sich, dass der Bf die Aufwendungen selbst zu tragen hatte.

Zur Höhe der Aufwendungen ist festzuhalten, dass der Bf 9.250 Euro steuerlich geltend gemacht hat. Im Akt der Abgabenbehörde befinden sich Zahlungsnachweise aus dem Jahr 2020, wonach der Bf insgesamt 12.250 Euro (3.000 Euro Barzahlung, 9.250 Euro Überweisungen) an das Installationsunternehmen bezahlt hat. Laut Angebot vom 17.4.2020 entfällt vom Gesamtpreis von 9.173 Euro ein Teilbetrag von 6.079 Euro auf den Einbau der Dusche und damit zusammenhängende Arbeiten sowie ein Teilbetrag von 3.094 Euro auf die Montage eines neuen Elektrospeichers.

Es liegt damit ein behinderungsbedingter Aufwand von 6.079 Euro vor. Nach Übermittlung der Vorhaltsbeantwortung vom 13.3.2023 samt Fotos des Badezimmers wird auch von der Abgabenbehörde dem Grunde nach das Vorliegen eines behinderungsbedingten Badumbaus nicht mehr bestritten.

Die Kosten für die Installation des neuen Elektrospeichers waren hingegen nicht durch die Behinderung veranlasst. Auch für die nachgewiesenen, darüberhinausgehenden Zahlungen an das Installationsunternehmen fehlen Anhaltspunkte für einen Zusammenhang mit der Behinderung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Der Bf hat die Kosten der Badsanierung als Sonderausgaben geltend gemacht. Dazu ist festzuhalten, dass die Abzugsfähigkeit von Beträgen als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 u.a. für Wohnraumsanierung durch das StRefG 2015/2016 zeitlich eingeschränkt wurde.

Aufwendungen für Sanierungen, die nach dem 31.12.2015 begonnen wurden, sind ab 1.1.2016 nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig.

In Betracht kommt hingegen ein Abzug als außergewöhnliche Belastung.

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 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.

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

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (VO), BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010, sind u.a. nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Diese Mehraufwendungen sind gemäß § 1 Abs. 3 der VO nicht um das Pflegegeld zu kürzen.

Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. 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 (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003).

Unter den Begriff „Hilfsmittel“ nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF, fallen auch sanitäre Einrichtungsgegenstände, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit einem Gebäude fest verbunden werden oder nicht. Die Interpretation der Formulierung "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel" umfasst auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden, würden doch anderenfalls aus dem Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen im Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von

Pflegegeld unsachlich wäre. Muss realistischerweise 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 kann von der Schaffung eines Gegenwertes im Sinne der Rechtsprechung des VwGH und VfSlg. 9595/1982 nicht ausgegangen werden (vgl. VfGH 13.3.2003, B 785/02, betr. behindertengerechtes Badezimmer und WC).

Der durch eine festgestellte Körperbehinderung bzw. Bewegungseinschränkung im Ausmaß von 50% veranlasste barrierefreie Umbau eines Badezimmers, wie er im gegenständlichen Fall vorliegt, stellt nach Fachliteratur und Rechtsprechung eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. auch *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 34 Anm 12; UFS vom 16. Mai 2012, RV/0522-W/12).

Was die Höhe der Aufwendungen betrifft, war festzustellen, dass 6.079 Euro auf den Einbau der barrierefreien Dusche entfielen. Die übrigen Aufwendungen wurden nicht durch die Behinderung veranlasst, sondern sind als Renovierungsmaßnahmen anzusehen. Der neue Elektrospeicher ist eine bloße Vermögensumschichtung, die sich in einer Wertsteigerung der Wohnung auswirkt. Auch wegen der fehlenden Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 liegt in Höhe des Betrages, soweit er 6.079 Euro übersteigt, keine außergewöhnliche Belastung vor.

In Bezug auf die Dusche ist hingegen keine bloße Vermögensumschichtung gegeben, da bei Aufgabe der Mietwohnung der Vermieter oder ein allfälliger Nachmieter nicht bereit wäre, die Kosten zu ersetzen, da eine barrierefreie Dusche für einen Nichtbehinderten nicht erforderlich ist. Eine Wohnung erfährt durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung in der Regel keine Wertsteigerung (VwGH 4.3.09, 2008/15/0292).

Es sind daher 6.079 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung des Pflegegeldes anzuerkennen (siehe auch *Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel* ESt-Kommentar, § 34 Anhang II-ABC Tz 9, *Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 35 Anm 47).

In diesem Punkt wird der Beschwerde somit teilweise Folge gegeben.

3.2. Familienbonus Plus

Der beantragte Familienbonus Plus wurde Seitens der Abgabenbehörde anerkannt, wirkte sich aber aufgrund der tarifmäßigen Einkommensteuer von Null Euro im angefochtenen Bescheid vom 22.2.2021 nicht aus, da gemäß § 33 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Familienbonus Plus insoweit nicht abzuziehen ist, als er die tarifmäßige Einkommensteuer übersteigt.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 9.8.2021 wurde der halbe Familienbonus Plus von 250,08 Euro von der tarifmäßigen Steuer in Abzug gebracht. Die Zuerkennung des halben Familienbonus Plus entspricht dem Beschwerdebegehren. In diesem Punkt wird der Beschwerde stattgegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zur Unzulässigkeit der 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 sich die Entscheidung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert, war die Revision nicht zuzulassen.

4. Berechnung Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit lt. Bescheid	19.915,80
Sonderausgaben	-60,00
Außergewöhnliche Belastung Dusche	-6.079,00
Außergewöhnliche Belastung Medikamente	-705,91
Einkommen neu	13.070,89
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG:	
0% für die ersten 11.000,00	0,00
20% für die weiteren 2.070,89	414,18
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	414,18
Familienbonus Plus	-250,08
Pensionistenabsetzbetrag	-381,32
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	-217,22
Steuer für die sonstigen Bezüge lt. Bescheid	161,96

Einkommensteuer	-55,26
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.830,20
Rundung	-0,46
Einkommensteuer neu	-1.885,00

Wien, am 25. April 2023