



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt nach der am 4. Februar 2011 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seiner Abgabenerklärung 2008 unter dem Titel „außergewöhnliche Belastungen“ ua. Kosten für den Umbau seines Badezimmers iHv. insgesamt € 24.098,54 geltend.

Nachdem das Finanzamt im Vorhalteweg vom Bw. einige Unterlagen angefordert hatte, ließ es die beantragten Kosten im angefochtenen Bescheid außer Ansatz. Es liege eine bloße Vermögensumschichtung vor, die nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könne. Unter Belastung iSd. § 34 Abs. 1 EStG seien nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft seien. Ein solcher verlorener Aufwand liege hier nicht vor, die getätigten Ausgaben hätten zu einem Vermögens- bzw. Gegenwert geführt. Da nach mehreren Hüftoperationen keine Einstufung über eine Erwerbsminderung vorliege, seien die Umbaukosten als vorbeugende Maßnahmen einzustufen. Als solche seien sie jedoch nicht abzugsfähig. Die

fraglichen Ausgaben seien jedoch als Sonderausgaben (Wohnraumsanierung) zu berücksichtigen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung bringt der Bw. vor wie folgt: *„Die Kosten der behindertengerechten Umbaumaßnahmen im Sanitärbereich meiner Wohnung sind eine Vermögensminderung und somit eine außergewöhnliche Belastung. Der Wert meiner Wohnung hat sich dadurch nicht erhöht, wohl aber haben sich meine frei verfügbaren Ersparnisse um € 24.098,54 (Rechnung der Fa. K) vermindert. Bei einer eventuellen Veräußerung der Wohnung wäre durch die erwähnten Umbaumaßnahmen kein höherer Verkaufspreis zu erzielen.“*

Das Finanzamt begründete seine abweisende Berufungsvorentscheidung folgendermaßen: *Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen im Regelfall keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG dar, da durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensverminderung eintritt. Voraussetzung für den Abzug von derartigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist, dass diese Aufwendungen ausschließlich durch die Behinderung bedingt sind. Nur für den ausschließlich behinderungsbedingten Mehraufwand ist die Zuerkennung einer außergewöhnlichen Belastung möglich.*

Aus den vorgelegten Unterlagen über den Badezimmerumbau (Rechnung der Fa. K) ist ein ausschließlich behinderungsbedingter Mehraufwand nicht ersichtlich. Diese Ausgaben stellen somit eine bloße Vermögensumschichtung dar. Die Anerkennung der beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG ist daher nicht möglich. Die Aufwendungen stellen vielmehr Sonderausgaben nach § 18 EStG dar und wurden bereits als solche berücksichtigt.“

Mit seinem Vorlageantrag legte der Bw. auch eine Rechnung der Fa. K vom 26. Juni 2008 vor. Aus dieser sei – so sein ergänzendes Vorbringen – ersichtlich, dass es sich beim Umbau um behindertengerechte Maßnahmen (wie zB rollstuhlgerechte Verbreiterung des Eingangsbereiches zum Bad, barrierefreier Zugang in die Dusche, behindertengerechte bzw. erhöhte WC-Schale etc.) handle. Bad und WC seien erst nach vier Hüftoperationen umgestaltet worden. Ohne diese körperliche Beeinträchtigung wären die Umbaumaßnahmen nicht notwendig gewesen. Es liege keine Vermögensumschichtung, sondern eine Vermögensminderung vor.

Der Referent besichtigte das in Frage stehende Badezimmer im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 4. Februar 2011.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist allein die Frage, ob die vom Bw. aufgewendeten Kosten für den Umbau seines Badezimmers steuerlich als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können oder nicht. Der Bw. ist weder gehbehindert, noch liegt eine amtlich bescheinigte (sonstige) Behinderung bzw. Minderung der Erwerbsfähigkeit vor.

[§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sieht vor, dass bei Ermittlung des Einkommens ua. so genannte außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. Diese müssen

1. außergewöhnlich sein,
2. zwangsläufig erwachsen und
3. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Abs. 2 der vorzitierten Bestimmung ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- bzw. Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit ist nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Keine außergewöhnlichen Belastungen bilden daher zB Aufwendungen, die freiwillig geleistet werden (Jakom/*Baldauf* EStG³, § 34 Rz 41).

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 leg. cit. und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 EStG sieht für den Fall von behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung eines Steuerfreibetrages vor. Gemäß § 35 Abs. 5 leg. cit. können an Stelle dieses Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die auf die §§ 34 und 35 EStG gestützte [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl. 303/1996, ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

"§1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (ua.) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung (.....), so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(.....)

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

Unter den Begriff "Hilfsmittel" fallen auch sanitäre Einrichtungsgegenstände, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind (VfGH vom 13. März 2003, [B785/02](#)).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern im Regelfall allerdings keine außergewöhnliche Belastung dar, da durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. zB VfGH vom 10. September 1998, [96/15/0152](#)). Eine andere Beurteilung könnte nur dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen oä.) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (zB VfGH vom 22. Oktober 1996, [92/14/0172](#); s. auch zB UFS vom 1. Juni 2007, RV/0340-G/06). Voraussetzung für den Abzug von derartigen Aufwendungen aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung ist sohin, dass diese Aufwendungen ausschließlich durch die Behinderung bedingt sind. Nur für den ausschließlich behinderungsbedingten Mehraufwand kann der oa. Gegenwertgedanke nicht greifen (s. nochmals zB VfGH vom 13. März 2003, [B 785/02](#)).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass nur durch eine Krankheit bzw. eine amtlich bescheinigte Behinderung des Bw. bedingte Kosten für diverse Sanitäreinrichtungsgegenstände allenfalls als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden könnten. Überdies wären auf Grund der oben dargelegten Gegenwerttheorie Kosten der jeweiligen Standardausstattung von den Gesamtkosten jedenfalls in Abzug zu bringen, nur ein behinderungsbedingter Mehraufwand könnte steuerlich berücksichtigt werden.

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage war jedoch im vorliegenden Fall eine Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastungen aus folgenden Gründen nicht möglich:

Der Bw. brachte im Wesentlichen vor, beim Umbau seines Badezimmers handle es sich um eine „behindertengerechte Maßnahme“ (so etwa im Vorlageantrag). Wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung wäre aber das Vorliegen einer entsprechenden (Geh-)Behinderung des Bw. Eine derartige Behinderung bzw. eine Krankheit oder ein körperliches Gebrechen, welche den gegenständlichen Badezimmerumbau erforderlich gemacht hätten, liegt nach Ansicht des UFS jedoch nicht vor. Der Bw. musste sich zwar in

den Jahren 2005 bis 2007 mehreren – zweifelsohne sehr unangenehmen - Operationen an der rechten Hüfte unterziehen. Diese hatten jedoch nicht zur Folge, dass der Bw. nunmehr zum Zwecke der Fortbewegung einen Rollstuhl benötigen würde bzw. jemals einen solchen benötigt hätte (s. dazu insbesondere die Angaben des Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung). Es liegt auch keine amtliche Feststellung bzw. Bescheinigung einer Gehbehinderung vor. Der Bw. gab zudem an, der Umbau sei lediglich für den Fall erfolgt, dass er allenfalls in Zukunft einmal einen Rollstuhl benötigen sollte. Es ist jedoch nicht zulässig, derartige – lediglich vorsorglich getätigte (quasi „vorweggenommene“) – Aufwendungen, als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Es ist auch nicht erkennbar (und wird vom Bw. selbst auch nicht behauptet), dass der Eintritt einer Gehbehinderung in absehbarer Zeit wahrscheinlich ist. Den strittigen Aufwendungen mangelt es daher an der gesetzlich geforderten Zwangsläufigkeit.

Dazu kommt, dass nach der oben erwähnten Gegenwerttheorie – selbst wenn eine entsprechende Behinderung vorliegen würde - nur ein behinderungsbedingter Mehraufwand steuerlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnte. Die vom Bw. angeschafften bzw. eingebauten Sanitäreinrichtungsgegenstände lassen jedoch nicht erkennen, dass diese behinderungsspezifisch konzipiert bzw. ausschließlich für Behinderte von Nutzen wären. Die Duschanlage weist etwa keine behinderungsbedingten Besonderheiten auf, sie könnte auf Grund der am Boden verlaufenden (nicht bodengleichen) Schiebetürleisten – wenn überhaupt – nur erschwert mit einem Rollstuhl befahren werden. Der Waschtisch ist nicht rollstuhlunterfahrbar, die Badewanne verfügt über keine Einstiegshilfe. Auffallend ist auch das völlige Fehlen von typischen behindertengerechten Vorrichtungen, wie etwa Haltegriffen, Klappsitzen, Duschsitz oä. Was den Einbau der Schiebetür betrifft, so erweist sich diese auf Grund der gegebenen Platzverhältnisse generell – und somit nicht nur für Körperbehinderte – als zweckmäßig.

Es handelt sich daher bei den geltend gemachten Kosten - im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse - um keine atypischen, außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen. Ein behinderungsgerechter Mehraufwand - wie vom VfGH im bereits zitierten Erkenntnis B 785/02 gefordert - liegt im Berufungsfall nicht vor. Durch den Badezimmerumbau hat die Wohnung des Bw. zweifelsohne eine Wertsteigerung erfahren, welche auch von einem potenziellen - "nicht-behinderten" - Käufer entsprechend abzugelten wäre. Dass das Bad in seiner konkreten Ausgestaltung für einen "gesunden" Dritten keinen bzw. nur einen eingeschränkten Wert hätte, ist nicht erkennbar. Es mangelt daher auch am für die Abzugsfähigkeit unabdingbaren Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit.

Das Finanzamt hat daher den beantragten Aufwendungen zu Recht die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastungen versagt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 4. Februar 2011