

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des [Bw], vertreten durch Mag. Walter Thomanetz, Wirtschaftstreuhänder, 1130 Wien, Amalienstraße 29/A/8, vom 1. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachexpertin Hofrätin Mag. Dagmar Ehrenböck und Gerda Woldrich, vom 14. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 6. Februar 2013 am Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt in Neunkirchen durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der in der mündlichen Berufungsverhandlung erfolgten Änderung des Berufsbegehrens Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), Dr. K***** H*****, reichte durch seinen steuerlichen Vertreter am 29. 12. 2011 elektronisch die Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 ein.

Gleichzeitig teilte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter schriftlich mit:

„Ich habe heute im Namen und Auftrag meines Klienten die Arbeitnehmerveranlagung für 2007 über FO eingereicht.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung wurden außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung geltend gemacht, zu denen ich folgende Erklärung abgeben möchte:

Mein Klient leidet unter anderem an Parkinson und Diabetes mellitus Typ H. Zumeist ist er an die Benutzung eines Rollstuhls angewiesen.

*Nach dem Tod seiner Ehefrau I***** im Juli 2007, die ihm bis dahin aufopfernd gepflegt hat, hat sich seine Tochter, Frau Dr. S***** M***** um ihn gekümmert. Aufgrund seines Gesundheitszustands konnte Herr Dr. H***** nicht mehr alleine wohnen. Er hat daher seinen Wohnsitz in ... P***** aufgegeben und ist zu seiner Tochter nach ... N*****, gesiedelt.*

*Vorher mußte aber die Wohnung von Frau Dr. M***** behindertengerecht umgebaut werden, insbesondere war es notwendig das Erdgeschoss rollstuhlgerecht umzubauen und ein Badezimmer und eine Küche zu schaffen, die den verbliebenen körperlichen Gegebenheiten meines Klienten gerecht wird.*

Die Umbaukosten habe ich in der Beilage "A" aufgestellt und durch Rechnungen nachgewiesen.

Um jeder Diskussion wegen eines eventuellen höherwertigen Ausstattungsgrads aus dem Weg zu gehen, wurden nur 75% der Umbaukosten als außergewöhnliche Belastung angesetzt.

*Mit Wirkung auf den 1.8.2007 wurde Herr Dr. H***** ein Bundespflegegeld der Stufe 5 gewährt (Bescheid liegt in Kopie als Beilage "B" bei).*

Das Land NÖ unterstützt meinen Klienten bei der Tragung der Pflegekosten mit einem monatlichen Zuschuss von € 500,00 ab März 2008, der ab November 2008 auf € 550,00 erhöht wurde (Beilage C).

Pflegekosten 2007

*Die Pflegekosten 2007 habe ich in der Beilage dargestellt und mit entsprechenden Nachweisen belegt. Im Zeitraum (für ein Monat) des Wohnungsumbaus war Herr Dr. H***** in einer Pflegeeinrichtung untergebracht. Für diesen Zeitraum habe ich eine Haushaltsersparnis in Abzug gebracht.*

Ab 7. September 2007 wird mein Klient von 2 slowakischen Pflegerinnen betreut. Die Kosten und die Namen der Pflegepersonen können der beiliegenden Aufstellung (Beilage D) entnommen werden.

Sonderausgaben 2007

Schließlich lege ich Ihnen gleich auch den Nachweis der geltend gemachten Sonderausgaben bei (Beilage "E")..."

Beilage A lautete:

außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung behindertengerechter Umbau einer Wohnung Einbau eines ebenerdigen Bades/Küche		2007
Baumeisterarbeiten	Einbau Bad	8.500,00
	neue Türen	1.341,60
Installateur	Badezimmereinrichtung	4.827,43
	Montage	1.932,00
Fliesenleger	Ital Studio	3.650,00
Küche	Ikea	1.569,77
	Ikea	343,83
	Ikea	153,73
	Ikea	198,26
	Ikea	138,93
Geräte	Zugsbratl	1.779,00
	Spiegel, Küchenrückwand	837,60
		<u>25.272,15</u>

davon 75%

18.954,-

Beilage D lautete (mit handschriftlichen Anmerkungen des Finanzamtes):

	Pflege	Medikamente
Pflege Waldpension	1.738,50 ✓	
- Haushaltsersparnis für 1 Monat 90%	-176,58	
Blutzuckerstufen		42,00 ✓
Caritas Mobiler Dienst	754,75 ✓	
St. Antonius Pflegedienst	791,00 ✓	
Eva S		
SK- 3		
SK- 7.9.	1.152,00	
Maria S		
SK- 56		
SK- 21.9.	788,00	
Eva S 2.10.	632,00	
Maria S 29.10.	1.516,00	
Caritas Mobiler Dienst	261,25 ✓	
Eva S 13.11.	788,00	
Maria S 27.11.	788,00	
Eva S 9.12.	788,00	
Maria S 28.12.	996,00	
Medikamente		396,26
	10.816,92	
abzüglich Bundespflegegeld	-5.681,73 ✓	
	<u>5.135,19</u>	<u>438,26</u>
		5573,45
Sonderausgaben:		
Krankenversicherung	2.920,00 ✓	
Kirchenbeitrag	149,39 ✓	
	- Zusatz	
	Land NO	
	NR ab 3/2008	

Das Finanzamt führte, wie sich einer Eingabe des Bw vom 9. 5. 2012 entnehmen lässt, zunächst die Veranlagungen 2009 und 2010 durch:

„Vorerst danke ich Ihnen für die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2009 und 2010.

Ein bisschen unorthodox finde ich es trotzdem, dass 2006 veranlagt wurde, 2007 und 2008 noch nicht veranlagt wurde, 2009 und 2010 aber bereits antragsgemäß veranlagt wurde.

Die Jahre 2007 und 2008 enthalten keine steuerlichen Sachverhalte, die von 2009 oder 2010 abweichen, weswegen ich um Veranlagung für 2007 und 2008 ersuche.“

Das Finanzamt teilte hierauf am 11. 5. 2012 mit, dass es bedingt durch die automatische Fallauswahl zu unterschiedlichen Bearbeitungszeitpunkten und Sachbearbeitern komme. Das Anliegen werde aber vordringlich bearbeitet werden.

Mit Datum 14. 5. 2012 erließ hierauf das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, der eine Gutschrift von € 1.772,53 ergab:

EINKOMMENSTEUERBESCHIED 2007

Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2007 eine Gutschrift

In Höhe von **1.772,53 €**

Hinweis: Die Abgabengutschrift wird in den nächsten Tagen auf die von Ihnen bekanntgegebene Bankverbindung (IBAN AT252024100201079191 BIC SPNGAT21XXX) überwiesen.

Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt **20.057,57 €**

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang
Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245)

PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT 2.220,06 €
Rechtsanwaltskammer NÖ 25.080,38 € **27.301,02 €**

Gesamtbetrag der Einkünfte 27.301,02 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,
Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und
junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) -730,00 €
Kirchenbeitrag -100,00 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche
Belastungen wegen eigener Behinderung -840,00 €
Tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung -5.573,45 €

Einkommen 20.057,57 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:
(20.057,57 - 10.000,00) x 5.750,00 / 15.000,00 **3.855,40 €**

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge 3.855,40 €

Pensionistenabsetzbetrag -247,12 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge 3.608,28 €

Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220)
nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge (225) und
des Freibetrages von 620 € mit 6 % 227,63 €

Einkommensteuer 3.835,91 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260) -5.608,44 €

Festgesetzte Einkommensteuer -1.772,53 €

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer -1.772,53 €

Abgabengutschrift 1.772,53 €

Hinweise:

Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat.

Begründung:

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs.1 Z.5 EStG 1988).

Die außergewöhnl. Belastung wegen Behinderung (behindertengerechter Umbau einer Wohnung, Einbau eines ebenerdigen Bades/Küche) konnte nicht anerkannt werden, da sämtl. Ausgaben von der Tochter Dr. getragen wurden.

Mit Eingabe vom 1. 6. 2012 erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007:

„Die Einkommensteuer 2007 wurde nicht antragsgemäß veranlagt.

Ich frage mich ja nur wozu es eine Bundesabgabenordnung gibt, wenn sich die Behörde nicht an diese gesetzlichen Vorgaben hält. [§ 161 Abs. 3 BAO](#) sieht doch eindeutig vor, dass die Behörde, wenn diese bei der Veranlagung von der eingereichten Abgabenerklärung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abweichen möchte, diesem die in Frage kommenden Punkte zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Man nennt das den Grundsatz des Parteiengehörs.

*Ich habe alle notwendigen Unterlagen betreffend des Wohnungsumbaus für das Jahr 2007 vorgelegt, die mir zwischenzeitig vom Finanzamt wieder retourniert wurde, und jetzt steht in der Bescheidbegründung, dass alle beantragten Kosten für den behindertengerechten Umbau der Wohnung deswegen nicht anerkannt wurden, weil diese von der Tochter Dr. M***** getragen wurde.*

Wie kommt die Behörde zu dieser Annahme? Diese Frage hätte mit einem kurzen Anruf oder einem Ergänzungsersuchen geklärt werden können. Es dürfte ja evident sein, dass ein 90-jähriger Mann, der so krank ist, dass er eine 24-Stunden-Betreuung benötigt, nicht in der Lage ist, den Umbau einer Wohnung in einen behinderten gerechten Zustand zu organisieren. Da der Umbau im Haus der Tochter stattgefunden hat, hat diese auch den Umbau organisiert, die Professionisten beauftragt, den Umbau überwacht und letztendlich auch die Rechnungen bezahlt. Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte überwiegend bar, durch Abhebung von Sparbüchern, die dem Vermögen meines Klienten zuzurechnen sind.

Die von der Finanzbehörde getroffene Sachverhaltsvermutung erweist sich daher als unrichtig.

Ich erhebe daher im Namen und Auftrag meines Klienten gegen den obenangeführten Bescheid das Rechtsmittel der

Berufung

Ich beantrage den Abzug von Ausgaben für eine außergewöhnliche Belastung aus dem Tatbestand des Umbaus einer Wohnung in einem behindertengerechten Zustand in Höhe von € 18.954 (ds 75% der Umbaukosten)..."

Das Finanzamt ersuchte den Bw hierauf mit Vorhalt vom 15. 6. 2012, zwecks Erledigung der Berufung folgende Unterlagen nachzureichen: „sämtl. Rechnungen und Zahlungs-/überweisungsbelege über den behindertengerechten Umbau einer Wohnung - Einbau eines ebenerdigen Bades/Küche - i.H.v. € 25.272,15".

Der steuerliche Vertreter gab hierauf mit E-Mail vom 26. 6. 2012 bekannt:

„....Mit Bezugnahme auf ihr Ergänzungsersuchen darf ich mitteilen, dass ich mit Schreiben vom 29.12.2011 die geforderten Unterlagen bereits vorgelegt habe. Die Beilagen für die Arbeitnehmerveranlagung 2007 wurden mit dem Eingangsstempel des Finanzamts am 2.1.2012 versehen und mir allerdings nach Bescheiderlassung Mitte Mai wieder zurückgeschickt. Also kann ich davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung die jetzt angeforderten Unterlagen bereits gesehen und geprüft hat, weil ja ansonsten das Verfahren betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2007 nicht den Bestimmungen der BAO entsprochen hätte (was es ja letztendlich durch die Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs tatsächlich nicht hat). Aus meiner Sicht, muss davon ausgegangen werden - und auch die Bescheidbegründung spricht dafür – dass die Finanzverwaltung nur eine falsche Sachverhaltsannahme bezüglich der Bezahlung der außergewöhnlichen Belastung bezüglich der Kostentragung getroffen hat.

*Ich verstehe nur die Sichtweise der Finanzverwaltung nicht. Mein Klient wurde bis zum 30.6.2007 von seiner Frau I***** aufopfernd gepflegt. Nach deren überraschendem Ableben, stand die Familie vor der Entscheidung wie die Pflege des Vaters optimal fortgeführt werden konnte. In den bisherigen Wohnräumen in P***** wäre es für eine Pflegerin unmöglich gewesen die notwendige Pflegearbeit zu leisten.*

*Außerdem ist Herr H***** zwischenzeitig an den Rollstuhl gebunden und die Räumlichkeiten in P***** waren nicht rollstuhlgerecht. Die Tochter von Herr Dr. H***** hat sich daher entschieden, den Vater in ihrem Haus aufzunehmen, weswegen das Erdgeschoss behindertengerecht umgebaut wurde, wo neben der Pflege meines Klienten auch die Unterbringung des Pflegepersonals gesichert war.*

*Aus der Verlassenschaft der verstorbenen I***** H***** kam es zur Auszahlung einer Lebensversicherung in Höhe von € 14.707,05 (siehe Beilage), die für die Finanzierung des Umbaues verwendet wurden. Die restlichen Kosten wurden den gemeinsamen Konto des Ehepaares H***** entnommen bzw. aus Erspartem beglichen..."*

Aktenkundig ist ein Auszahlungsnachweis zu einer Lebensversicherung der I***** H*****, wonach 14.707,05 € an Dr. S***** M***** ausbezahlt wurden (Anweisung vom 7. 9. 2007).

Ferner ist folgende Aufstellung von Dr. S*****a M***** über Einnahmen und Ausgaben ihres Vaters ab Juli 2008, vorgelegt mit der Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 29. 12. 2011 im Finanzamtsakt abgelegt:

Jahresübersicht 2007													
Gruppen	Januar	Februar	März	April	May	Juni	Juli	August	September	Oktober	November	Dezember	Gesamt
Übersicht 2007													
Einnahmen	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	20.00 EUR	2492.16 EUR	2525.95 EUR	3747.46 EUR	4150.14 EUR	5612.00 EUR	18557.71 EUR
Ausgaben	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	4678.11 EUR	7110.63 EUR	7646.22 EUR	10260.13 EUR	5680.99 EUR	35356.08 EUR
Ergebnis	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	20.00 EUR	-2185.95 EUR	-4584.68 EUR	-3898.76 EUR	-6099.99 EUR	-48.99 EUR	-16798.37 EUR
Einnahmen													
Pension, Pflegegeld Papa	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	20.00 EUR	0.00 EUR	1913.96 EUR	3078.82 EUR	2499.76 EUR	4464.39 EUR	11976.83 EUR
NK.T. Straße	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	2492.16 EUR	605.64 EUR	905.64 EUR	542.64 EUR	668.64 EUR	4914.72 EUR
Zinserlöse	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	6.45 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	6.45 EUR
S.	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	63.00 EUR	1117.74 EUR	410.96 EUR	1591.70 EUR
Pi	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	68.01 EUR	68.01 EUR
Summe	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	20.00 EUR	2492.16 EUR	2525.95 EUR	3747.46 EUR	4150.14 EUR	5612.00 EUR	18557.71 EUR
Ausgaben													
Vereinsbeitr. Spenden	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	8.75 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	8.75 EUR
Lebensmittel	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	90.00 EUR	630.00 EUR	400.00 EUR	940.71 EUR	2060.71 EUR
Auto und Tanken	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	407.53 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	407.53 EUR
Körperpflege, Putzmittel	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	47.60 EUR	47.60 EUR
NK.T. Straße	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	12.80 EUR	622.53 EUR	12.80 EUR	25.80 EUR	0.00 EUR	673.73 EUR
Versicherungen	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	438.85 EUR	145.55 EUR	168.82 EUR	168.82 EUR	565.78 EUR	1487.82 EUR
Geschenke	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	2000.00 EUR	0.00 EUR	2000.00 EUR
Telefon/handy	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	158.71 EUR	9.50 EUR	9.50 EUR	9.50 EUR	9.50 EUR	196.71 EUR
Begräbnis Mama	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	1064.44 EUR	3404.60 EUR	3463.45 EUR	5450.00 EUR	0.00 EUR	13382.49 EUR
Bankspesen Papa	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	16.00 EUR	23.32 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	39.32 EUR
St.	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	347.36 EUR	333.04 EUR	166.52 EUR	166.52 EUR	166.52 EUR	1179.96 EUR
Steuern	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	14.70 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	14.70 EUR
Pi	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	493.80 EUR	241.70 EUR	364.54 EUR	1999.15 EUR	35.10 EUR	3134.29 EUR
Ankosten, Rezeptgebühren	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	23.60 EUR	168.44 EUR	37.60 EUR	74.24 EUR	92.48 EUR	396.26 EUR
Krankenhaus/Pflegeaufenthalt	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	1280.50 EUR	0.00 EUR	261.25 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	1541.75 EUR
Heimhilfe	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	791.00 EUR	1988.00 EUR	2100.00 EUR	1576.00 EUR	1784.00 EUR	8239.00 EUR
Bezahlung unbekannt	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	6.77 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	140.12 EUR	0.00 EUR	146.89 EUR
Zeitungsabo	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	3.70 EUR	0.00 EUR	15.46 EUR	19.30 EUR	19.30 EUR	57.76 EUR
NK.Ta - BK	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	41.96 EUR	0.00 EUR	41.96 EUR	0.00 EUR	83.92 EUR
NK.Ta - Imbau	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	25.96 EUR	41.99 EUR	0.00 EUR	186.82 EUR	0.00 EUR	256.89 EUR
Summe	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	0.00 EUR	4678.11 EUR	7110.63 EUR	7646.22 EUR	10260.13 EUR	5680.99 EUR	35356.08 EUR
n) durch Verlosungsschaft gedeckt													

1) durch Verlassenschaft gedeckt

Auf Grund eines Telefonates mit einer Sachbearbeiterin des Finanzamtes wurden mit Schreiben vom 6. 8. 2012 nochmals die angeforderten Unterlagen vorgelegt:

„Mit Bezugnahme auf das geführte Telefonat lege ich der Behörde nochmals (beim Erstantrag wurden die Unterlagen bereits vorgelegt) die Nachweise der Umbaukosten in Höhe von € 25.072,15 vor. Die Kostenübersicht habe ich um einen Hinweis ergänzt, ob es sich um eine Überweisung oder eine Barzahlung gehandelt hat.

Beantragt wurden nur 75% der Umbaumaßnahmen als außergewöhnliche Belastung, da mit einem vollständigen Abzug, kein zusätzlicher steuerlicher Vorteil erreichbar war und mit einem 25% freiwilligen Selbstbehalt jede Diskussionen über nicht notwendige Kosten vermieden werden sollte.

Bezüglich der Frage ob mein Klient die Ausgaben getragen hat führe ich folgendes aus.

Die verstorbene Ehefrau von Herr Dr. H*****, die diesen bis zu deren plötzlichen Tod gepflegt hat, hat eine Lebensversicherung hinterlassen. Diese Versicherung lautete auf Überbringer. Es war aber zwischen den Erben völlig klar, dass der Anspruch aus dieser Versicherung dem Ehemann zukommen soll. Da mein Klient bewegungsunfähig ist, hat die Tochter Frau Dr. S***** M***** bei der Versicherung als Überbringer der Polizze die Versicherungssumme treuhändig eingelöst. Aus dieser Versicherungssumme über € 14.707,05 wurde der Großteil der Umbaukosten getragen, die deswegen Herrn Dr. H***** steuerlich zuzurechnen sind und daher den Tatbestand einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen... "

Beigeschlossen waren Kopien der Belege zum Umbau der Wohnung. Soweit ein Rechnungsempfänger angegeben ist, lauten alle Rechnungen auf Dr. S***** M*****. Die Rechnungen wurden zwischen August und Dezember 2007 ausgestellt und bezahlt.

Die Rechnungen umfassen die Entsorgung der bisherigen Einrichtung und des bisherigen Fußbodens, Abtragen von Zwischenwänden, Stemmarbeiten für Installationen, Verputzarbeiten, Lieferung und Einbau von Türen, Sanitärinstallationen und Sanitäreinrichtung (u. a. Dusche, Waschbecken, WC, Badezimmerschrank), Bodenverfliesung mit Marmorplatten, Kücheneinrichtung (IKEA) und Maschinen (E-Herd, Geschirrspüler, Waschautomat).

Das Finanzamt richtete hierauf am 9. 11. 2012 folgenden Vorhalt an den Bw:

„Wenn kein Begünstigter angegeben ist, fällt die Lebensversicherung in den Nachlass. Um Vorlage der Einantwortungsurkunde wird daher ersucht.

In den vorgelegten Belegen ist nicht erkennbar, welche Baumaßnahmen spezifisch behindertengerecht sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.10.1996,92/14/0172, im Wesentlichen ausgesagt, dass Aufwendungen nur dann als außergewöhnlich angesehen werden, wenn es sich um spezifisch behindertengerechte Maßnahmen handelt.

Um Stellungnahme wird ersucht.“

Der steuerliche Vertreter antwortete:

„...Die geäußerte Rechtsansicht ist mir neu. Wenn eine Polizze keinen Begünstigten aufweist, nennt man diese Überbringerpolizze. Der Anspruch aus einer Überbringerpolizze kann durch Übergabe der Polizze an den Begünstigten rechtsgültig übertragen werden. Nur wenn sich eine Überbringerpolizze in der Verlassenschaft befindet, wird diese Teil des Nachlasses. Wurde eine Polizze zu Lebzeiten übergeben, so erwirbt der Inhaber der Polizze nicht aufgrund der Erbenstellung, sondern aufgrund des Versicherungsvertrages. Die Tochter meines Klienten hat den Umbauvorgang und die Notwendigkeiten zur Umgestaltung des Hauses im Sinne einer behindertengerechten Nutzung (Rollstuhl, 24-Stunden-Pflege) beschrieben und eine Skizze angelegt. Ich hoffe die Behörde ist nunmehr (auch nach bereits erfolgter zweiten Vorlage der Rechnungen für den Umbau) in der Lage sich ein Bild von den spezifisch behindertengerechten Maßnahmen zu machen...”

Mit Bericht vom 18. 12. 2012, eingelangt am 2. 1. 2013, legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte ergänzend aus:

„Der Berufungswerber beantragte den Umbau einer Wohnung als außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung. Im Erstbescheid wurde die außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt, da sämtliche Kosten von der Tochter getragen wurden. In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde beantragt 75% der Umbauarbeiten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Gattin des Berufungswerbers sei überraschend gestorben, weshalb die Tochter des Berufungswerbers den Vater in ihrem Haus aufgenommen hat und das Erdgeschoss behindertengerecht umbauen ließ. Aus der Verlassenschaft der verstorbenen Gattin kam es zur Auszahlung einer auf Überbringer lautenden Lebensversicherung, die für die Finanzierung des Umbaus verwendet wurden. Die restlichen Kosten seien vom gemeinsamen Konto des Ehepaares bzw. aus Erspartem beglichen worden. Vorgelegt wurde ein Auszahlungsnachweis der Versicherung gerichtet an die Tochter des Berufungswerbers. Da aufgrund der Aktenlage dem Finanzamt nicht erkennbar ist, welche Mehraufwendungen des Umbaus unmittelbar durch die Behinderung veranlasst sind und auch kein Nachweis vorliegt, dass der Berufungswerber die Kosten getragen hat, wird beantragt die Berufung abzuweisen. Von der Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung wird abgesehen, da davon auszugehen ist, dass der Berufungswerber einen Vorlageantrag stellen wird.“

Mit E-Mail vom 16. 1. 2013 kündigte der Referent die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung an und ersuchte unter anderem das Finanzamt im Hinblick auf die Ausführungen im Vorlagebericht, bis 25. 1. 2013 mit E-Mail bekanntzugeben, ob und bejahendenfalls welche Beweisanträge zu den Beweisthemen behinderungsveranlasste Umbauaufwendungen und Kostentragung gestellt werden.

Das Finanzamt gab mit E-Mail vom 17. 1. 2013 die im Folgenden wiedergegebene Darstellung der Tochter des Bw betreffend des Umbaus bekannt und stellte folgende Beweisanträge zur Kostentragung: *„Vorlage der Einantwortungsurkunde betreffend die Verlassenschaft I***** H***** sowie ein Nachweis der Barabhebungen von den Sparbüchern bzw. den Kontoabhebungen des Berufungswerbers, die den Umbau betreffen.“*

*„Beschreibung des Umbaus T*****-Gasse im Jahr 2007*

Nachdem Tod meiner Mutter, die meinem Vater mit voller Kraft gepflegt hat, musste eine Änderung der Wohnungssituation erreicht werden, weil in der bisherigen ehelichen Wohnung eine 24-Stunden-Pflege nicht möglich war.

*Nach eingehender Prüfung wurde der Beschluss gefasst mein Haus in der T*****-Gasse für die Bedürfnisse meines Vaters umzubauen. Das Haus steht in meinem Eigentum, mein Vater hat ein im Grundbuch eingetragenes Fruchtgenußrecht daran.*

Das Erdgeschoß wurde von mir nicht bewohnt, wiewohl es zum Großteil - wenngleich von den technischen Gegebenheiten her sehr dürftig- eingerichtet ist.

1) Badezimmer:

Urzustand: Dusche mit Duschtasse 30cm über Bodenniveau hochstehend. Man musste über diese Stufe hinein steigen, Handwaschbecken, 5 l Warmwasser - E-speicher. Bad ist nur über ein Kabinett über einen Gang und 2 Türschwellen begehbar.

Zugang zum Bad über eine nach außen Richtung Gang öffnende Türe, Durchgangslichte 70 cm. Kein WC. Keine behindertengerechte (Rollstuhl) Nutzung möglich

Renovierung:

Einleitung eines Kanals für ein WC, Erneuerung aller wasser- u. abwasserführenden Leitungen, Anschaffung u. Montage eines WCs, Aufstellen einer neuen Duschtasse mit barrierefreiem Zugang, in einer Größe, dass mit Rollstuhl zugefahren werden kann (2 in beide Richtungen öffnende Türen); Dusche in einer Größe, dass eine Pflegerin beim Duschen helfen kann; Montage eines neuen 80 l Warmwasser E- Speichers, Fußbodenaufbau (Estrich), Montage des vorhandenen Handwaschbeckens an anderer Stelle, Waschmaschinenanschluss u. Montage der Waschmaschine. Abriss der alten Zugangstüre zum Bad und Aufbau einer Schiebetüre Durchgangslichte rund 80-90 cm breit (rollstuhlgerecht!!)

2) Küche:

Einrichtung in der Küche: 1 E-Platte alt und verrostet, kein Herd, Eiskasten vorhanden. Aus sicherheitstechnischen Gründen war eine Benutzung der Küche durch die Pflegerinnen zur Verköstigung meines Vaters nicht möglich.

Renovierung:

Komplett neue Einrichtung der Küche mit Herd, Geschirrspüler, Wandverbauten

3) Allgemeine notwendige Änderungen

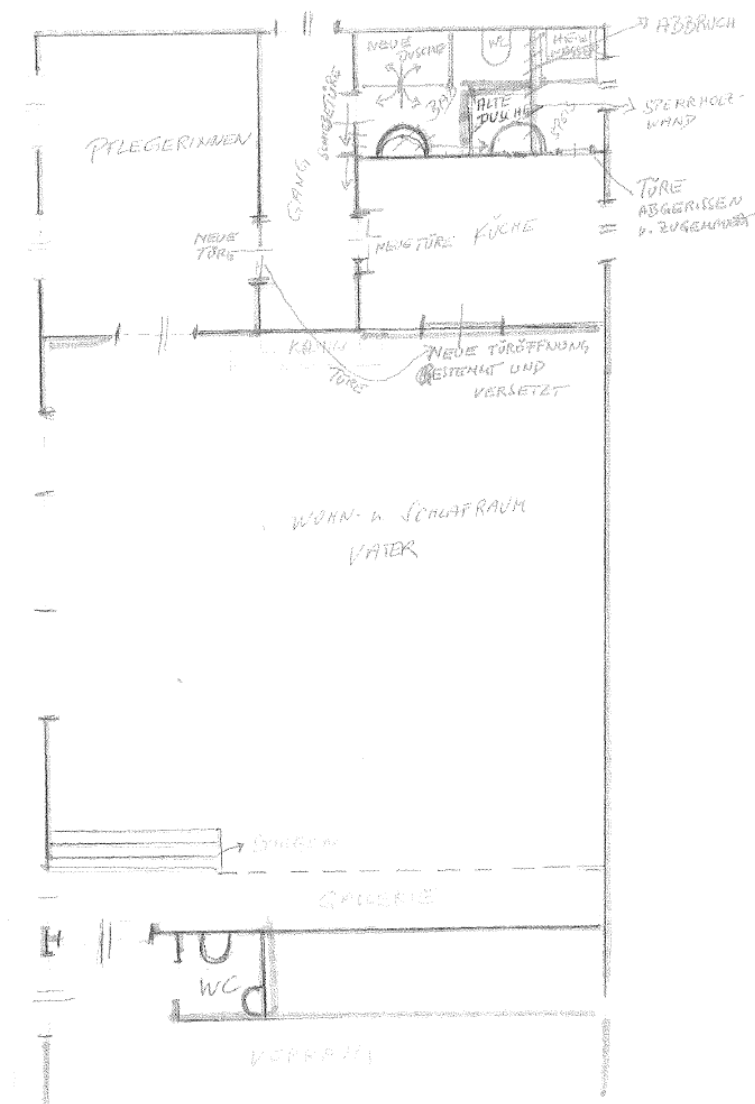
Insgesamt wurden 4 Türen neu gestaltet, mit ausreichender Breite für Rollstuhl, ohne Türschwellen.

Türe von Wohnraum in Küche in ca 120cm Breite vom Pflegerinnenzimmer/Gang versetzt nach neu errichtetem Durchgang Wohnzimmer/Küche ebenfalls barrierefrei Zugang zur Küche nun möglich.

Neue Türe von Küche zum Gang in ausreichender Breite und barrierefrei geschaffen.

Türe von Gang zu Pflegerinnenzimmer neu, Schiebetüre ins Bad

Ich habe eine Handskizze beigelegt, damit man sich das ein wenig besser vorstellen kann. Die Skizze ist NICHT im Maßstab, sondern soll lediglich die vorgefundene Situation - blau gekennzeichnet - und die Änderungen - rot gekennzeichnet - wiedergeben."



Der steuerliche Vertreter gab mit E-Mail vom 18. 1. 2013 zu den Beweisanträgen folgende Äußerung ab:

„...1) Warum die Einantwortungsurkunde, die ich dem Mail als Beilage anschließe, nochmals als Beweis angefordert wird kann ich nicht nachvollziehen. Diesbezüglich verweise ich auf die über FO eingebrachte Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 3.12.2012.

§ 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG definiert als Erwerbe von Todes wegen den Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Der begünstigte Dritte weist sich durch die Versicherungspolizze aus, welche ein Legitimationspapier iSd bürgerlichen Rechts ist (VwGH 19.12.1951, [2027/49](#)). Der Inhaber einer auf Übertragung lautenden Versicherungspolizze erwirbt unmittelbar aufgrund des vom Erblasser angeschlossenen Vertrages unter Lebenden, wenn auch erst anlässlich dessen Todes. Mit der in § 26 ErbStG geregelten Meldepflicht von Versicherungsunternehmen, wenn die Auszahlung einer Versicherungssumme nicht an den Versicherungsnehmer erfolgt, wird sichergestellt, dass derartige Erwerbe, die eben nicht in die Verlassenschaft eingehen, nicht unversteuert bleiben können. Nur dann, wenn sich die Versicherungspolizze in der Verlassenschaft befindet, wird diese in die Einantwortungsurkunde aufgenommen. Lebensversicherungen (mit Begünstigtenbestellung, mit Übergabe) werden ja auch deswegen in der Praxis verwendet, um den Hinterbliebenen (nicht unbedingt den Erben) rasch Liquidität zur Verfügung stellen zu können. Der Einantwortungsbeschluss erging am 29. Juli 2008, die Auszahlung der Versicherungspolizze erfolgte bereits am 7.9.2007). Im Übrigen wurde der Einantwortungsbeschluss bereits am 2.2.2009 im Steuerverfahren der Verstorbenen zwecks der Erledigung des Rückzahlungsantrags dem Finanzamt Neunkirchen vorgelegt.

2) Aus dem Einantwortungsbeschluss geht hervor, dass mein Klient im Rahmen der Verlassenschaft über liquide Mittel in Höhe von € 38.322 verfügen konnte. Ich werde mich erkundigen, ob Sparbücher aus diesem Zeitraum noch zur Verfügung stehen..."

Aus dem Einantwortungsbeschluss des BG Neunkirchen vom 29. 7. 2008 ergibt sich, dass die Verlassenschaft nach I***** H***** dem Ehegatten Dr. K***** H***** (1/3), der Tochter Dr. S*****a M***** (1/3) sowie den Enkelsöhnen A***** H***** (1/6) und F***** H***** (1/6) eingewantwortet wurde. Auf Grund eines Erb- und Pflichtteilsübereinkommens vom 4. 7. 2008 war der Bw unter anderem über Guthaben auf Girokonten und einem Sparbuch mit einem Gesamtbetrag von 15.687,43 € sowie über Guthaben beim Finanzamt und bei einer Versicherung von zusammen 1.750,51 €, ferner über Bargeld von 555,68 aus dem Nachlass verfügbare berechtigt. Außerdem ergibt sich aus dem Beschluss, dass ein gemeinsames Girokonto der Ehegatten am Todestag ein Guthaben von 22.661,80 € und ein gemeinsames Sparbuch am 2. 4. 2008 ein Guthaben von 8.714,68 € (jeweils zur Hälfte nachlasszugehörig) aufgewiesen hatten.

In der von Amts wegen anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. 2. 2013 erklärte der steuerliche Vertreter, die Pflegerinnen hätten – von September bis Dezember 2007 - vom Bw jeweils volle Freie Station erhalten.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahrens bestand hierauf Einvernehmen darüber, dass die Aufwendungen des Bw für die Freie Station mit 8/10 des Sachbezugswertes für die volle Verpflegung und mit 1/10 des Sachbezugswertes für

Beleuchtung und Beheizung bei der Ermittlung der Pflegeaufwendungen zusätzlich anzusetzen seien. Diese Aufwendungen hat der Bw aus eigenem getragen.

Ferner bestand zwischen den Parteien Einvernehmen darüber, dass die tatsächlichen Kosten für Diätverpflegung – wie im angefochtenen Bescheid – mit 840 € zu schätzen sind.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage schränkte der steuerliche Vertreter die Berufung hinsichtlich der Umbaukosten auf die Anerkennung der Kostentragung durch den Bw im Umfang der Lebensversicherungssumme von € 14.707,05 ein, da ein höherer Kostentragungsumfang keine steuerliche Auswirkung hätte.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung als Zeugin (§§ 169 ff. BAO) vernommene Tochter des Bw, Dr. S*****a M***** gab zum Beweisthema Umbau des Hauses T*****-Gasse sowie teilweise Finanzierung des Umbaus mit einer Lebensversicherungssumme zunächst an, dass die vom Finanzamt der Berufungsbehörde am 17. 1. 2013 vorgelegte „Beschreibung des Umbaus T*****-Gasse im Jahr 2007“ (siehe oben) zutreffend sei.

Die Eltern der Zeugin hätten bis zum Tod der Mutter in P***** gewohnt. In P***** befinde sich ein Einfamilienhaus, das zunächst im Eigentum des Bruders der Zeugin, nach dessen Tod im Eigentum der beiden Neffen gestanden sei.

Die Mutter habe im Wesentlichen den Vater allein gepflegt und sei zuletzt zeitweise von Betreuerinnen der Caritas unterstützt worden.

Aus welchen Gründen ihre Mutter zuletzt in N***** hauptgemeldet war, konnte die Zeugin nicht sagen.

Der Hauptgrund für den Umbau der Wohnung in N***** sei gewesen, dass die Zeugin den Vater in ihrer räumlichen Nähe haben wollte, um den Pflegerinnen beiseite zu stehen und diese zu überwachen. Ansonsten hätte die Zeugin nicht nur zwischen N***** und Wien, sondern auch noch nach P***** pendeln müssen.

Die Entscheidung für den Umbau habe relativ rasch fallen müssen, der Umbau habe etwa bis Weihnachten 2007 gedauert.

Während der Umbauzeit sei der Bw zunächst ein Monat in der W***** untergebracht gewesen, anschließend in der Wohnung der Zeugin im Haus T*****-Gasse im ersten Stock. Dies sei allerdings nur eine Übergangslösung gewesen, da die Wohnung nicht behindertengerecht sei, jeweils der Vater in den ersten Stock transportiert werden habe müssen und ein Zusammenleben der Familie der Zeugin mit den Pflegerinnen und dem Vater auf Dauer in einer Wohnung nicht möglich gewesen wäre.

Der Vater habe nach dem Tod der Mutter eine Rückkehr in sein früheres Haus in N***** – und zwar in die Erdgeschosswohnung – angestrebt und habe seine Tochter gebeten, sich um alles zu kümmern.

Die Mutter, die den damals bereits dementen Vater gepflegt hat, sei ab Anfang 2007 selbst häufig im Krankenhaus gewesen. Die Mutter habe der Zeugin im ersten Halbjahr 2007 die Lebensversicherungspolizze treuhändig für den Bw gegeben, da sie aufgrund seines Gesundheitszustandes fürchtete, die Polizze könne beim Bw in Verstoß geraten. Die Polizze sollte nach dem Ableben der Mutter für den Vater verwendet werden.

Die Tochter habe die Polizze dann für ihren Vater bei der Versicherung eingelöst; den Aufwand, den Vater mit der Rettung zur Versicherung zu bringen, wollte die Zeugin beiden sparen.

Die Versicherungssumme sei auf das Bankkonto der Zeugin überwiesen worden. Von diesem habe die Zeugin dann die Zahlungen für den Umbau, soweit diese nicht bar erfolgten, geleistet.

Die Versicherungssumme sollte nicht in den Nachlass fallen, da ansonsten bis zur Einantwortung – ebenso wie über die Konten und Sparbücher – nicht verfügt werden hätte können.

In dem Pflichtteils- und Erbübereinkommen sei die Versicherungssumme nicht enthalten gewesen, allerdings sei dies mit den anderen Erben besprochen worden. Es habe damals Einigkeit bestanden, dass dem Bw alle frei verfügbaren finanziellen Mittel zur Finanzierung seiner Pflege zukommen sollen.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab hinsichtlich der Lebensversicherung an, dass auch nach der Aussage der Zeugin das Finanzamt der Ansicht sei, dass die Kostentragung ausschließlich durch die Tochter erfolgt ist. Die Tochter habe die Polizze inne gehabt, das Geld behoben und auch die Zahlungen geleistet.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass der Aussage der Zeugin zufolge die Polizze von der Tochter treuhändig für den Vater gehalten und eingelöst worden sei.

Über Befragen durch das Finanzamt erläuterte die Zeugin zum Umbau, dass die ursprünglichen Toilette, die unverändert blieb, nur über Stufen erreichbar gewesen, und daher im Badezimmer eine weitere Toilette errichtet worden sei.

Zum Umbau gab die Vertreterin des Finanzamtes an, dass nach Ansicht des Finanzamtes lediglich folgende Aufwendungen als behindertengerecht anzusehen seien:

Verbreiterung der Türen sowie das gesamte Badezimmer mit Ersatz der bisherigen Dusche und mit neuem WC. Hingegen könne etwa die Errichtung der Küche nicht als spezifisch behindertengerecht angesehen werden.

Der Zusammenhang der übrigen Umbauarbeiten mit der Behinderung des Bw. sei nach Ansicht des Finanzamtes zu lose, um von einer außergewöhnlichen Belastung sprechen zu können.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass die Pflegerinnen mit der vorhandenen Küche für den Bw nicht kochen hätten können und es sich daher bei den diesbezüglichen Kosten ebenfalls um behinderungskausale Aufwendungen handle.

Abschließend ersuchte der Vertreter, der Berufung im eingeschränkten Umfang Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein ([§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#)), sie muss zwangsläufig erwachsen ([§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#)) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen ([§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#)). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)), Werbungskosten ([§ 16 EStG 1988](#)) noch Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)) sein. Bei Aufwendungen im Sinne des [§ 35 EStG 1988](#), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ist ein Selbstbehalt nicht zu berücksichtigen. Hierbei handelt es sich unter anderem um außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung des Steuerpflichtigen.

Unstrittig ist die Berücksichtigung der Heil- und Pflegeaufwendungen des Bw. i. H. v. 5.573,45 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Ebenso unstrittig ist, dass bei den Pflegekosten auch die Aufwendungen für die volle Freie Station im Umfang von 9/10 des diesbezüglichen Sachbezugswertes für die Monate September bis Dezember 2007, somit 2.060,71 €, zu berücksichtigen sind; ferner, dass dem Bw Mehraufwendungen für Diätverpflegung von 840 € erwachsen sind.

Strittig ist nach der Modifizierung des Berufungsbegehrens in der mündlichen Berufungsverhandlung, ob im Jahr 2007 ein Betrag von 14.707,05 € zur in diesem Jahr erfolgten Finanzierung von 75% der tatsächlichen Kosten für den behinderungsgerechten Umbau einer Wohnung und den Einbau eines ebenerdigen Bades und einer Küche im Gesamtumfang von 25.272,15 €, also von 18.954,00 € als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig ist, wobei einerseits fraglich ist, in welchem Umfang es sich um behinderungskausale Aufwendungen handelt, und zum anderen unterschiedliche Auffassungen zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bestehen, wer diese Aufwendungen getragen hat.

Sachverhalt

Die Berufungsbehörde stellt folgenden Sachverhalt fest:

Der 1917 geborene Berufungswerber (Bw) wohnte bis zum Jahr 2007 mit seiner 1923 geborenen Ehegattin in P***** in einem Einfamilienhaus, das sich zunächst im Eigentum des Sohnes des Bw, nach dessen Tod im Eigentum der beiden Enkel des Bw befand.

Der Bw leidet unter anderem an Morbus Parkinson und an Diabetes mellitus Typ II, er ist zumeist auf die Benutzung eines Rollstuhls angewiesen. Der Bw war bereits im Jahr 2007 dement. Der Bw bezieht Pflegegeld und zwar seit dem August 2007 in Höhe der Stufe 5.

Bis zu ihrem Tod Ende Juli 2007 wurde der Bw von seiner Ehegattin, mit teilweiser Unterstützung von Betreuerinnen der Caritas, gepflegt.

Nach dem Tod der Ehegattin entschloss sich die Tochter des Bw (richtig: Dr. S*****a M*****), den Bw in ihr Haus in N***** aufzunehmen, da der Bw ständiger Betreuung bedurfte. Dieses Haus wurde ursprünglich vom Bw und seiner Gattin bewohnt und der Tochter im Jahr 1997 von ihren Eltern unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes und eines Belastungs- und Veräußerungsverbots geschenkt.

Der Hauptgrund für den Umbau der Wohnung in N***** war, dass die Tochter – als einzige verfügbare nahe Angehörige - den Vater in ihrer räumlichen Nähe haben wollte, um den Pflegerinnen beiseite zu stehen und diese zu überwachen. Ansonsten hätte die Zeugin nicht nur zwischen N***** und Wien, sondern auch noch nach P***** pendeln müssen. Der Bw hat nach dem Tod seiner Gattin eine Rückkehr in sein früheres Haus in N***** – und zwar in die Erdgeschosswohnung – angestrebt und seine Tochter gebeten, sich um alles zu kümmern.

Hierbei musste das Haus der Tochter so umgebaut werden, dass ein eigener Wohnbereich geschaffen und behindertengerecht ausgestaltet wurde. Die Entscheidung für den Umbau musste rasch fallen, der Umbau hat etwa von Juli bis Weihnachten 2007 gedauert.

Im Einzelnen wurde das Erdgeschoss des von der Tochter bewohnten Hauses in N***** rollstuhlgerecht umgebaut und im Badezimmer eine behindertengerechte Dusche sowie ein behindertengerechtes WC errichtet. Anstelle des bisherigen 5 l-Warmwasserspeichers wurde ein 80 l-Warmwasserboiler montiert, die veraltete Kleinküche wurde durch eine neue Küche mit entsprechenden Küchengeräten und Waschmaschine ersetzt. Soweit Inventar nicht weiterverwendet werden konnte, wurde es entsorgt.

Hierfür sind insgesamt Kosten von 25.272,15 € entstanden, die im Jahr 2007 den leistenden bzw. liefernden Unternehmern gezahlt wurden, wobei jedenfalls ein Betrag von 18.954 € auf eine zweckmäßige Ausstattung entfallen ist. Allein für den Einbau breiter, rollstuhlgerechter Türen sowie für den Umbau des Bades einschließlich Dusche, WC und Warmwasserboiler, aber noch ohne Verfliesung, fielen Kosten von 16.601,03 € an.

Die entsprechenden Arbeiten gab die Tochter über Ersuchen ihres Vaters in Auftrag.

Im Jahr 2007 hat der Bw die Kosten des Umbaus jedenfalls mit einem Betrag von 14.707,05 € getragen. Dieser Betrag resultiert aus der Versicherungssumme aus einer Lebensversicherung der Gattin des Bw, die mit deren Ableben fällig wurde.

Die Gattin des Bw, die den damals bereits dementen Bw gepflegt hat, war ab Anfang 2007 selbst häufig im Krankenhaus gewesen. Die Gattin gab der Tochter im ersten Halbjahr 2007 die Lebensversicherungspolizze treuhändig für den Bw, da sie aufgrund seines Gesundheitszustandes fürchtete, die Polizze könne beim Bw in Verstoß geraten. Die Polizze sollte nach dem Ableben der Mutter für den Vater verwendet werden.

Die Tochter hat die Polizze dann für ihren Vater bei der Versicherung eingelöst. Die Versicherungssumme wurde auf das Bankkonto der Tochter überwiesen. Von diesem hat die Tochter dann die Zahlungen für den Umbau, soweit diese nicht bar erfolgten, geleistet.

Die Versicherungssumme sollte nicht in den Nachlass fallen, da ansonsten bis zur Einantwortung – ebenso wie über die Konten und Sparbücher – über diese nicht verfügt werden hätte können.

Die Verlassenschaft nach I***** H***** wurde im Jahr 2008 dem Ehegatten Dr. K***** H***** (1/3), der Tochter Dr. S*****a M***** (1/3) sowie den Enkelsöhnen A***** H***** (1/6) und F***** H***** (1/6) eingantwortet.

Auf Grund eines Erb- und Pflichtteilsübereinkommens vom 4. 7. 2008 war der Bw unter anderem über Guthaben auf Girokonten und einem Sparbuch mit einem Gesamtbetrag von 15.687,43 € sowie über Guthaben beim Finanzamt und bei einer Versicherung von zusammen

1.750,51 €, ferner über Bargeld von 555,68 aus dem Nachlass Verfügungsberechtigt.

Außerdem ergibt sich aus dem Beschluss, dass ein gemeinsames Girokonto der Ehegatten am Todestag ein Guthaben von 22.661,80 € und ein gemeinsames Sparbuch am 2. 4. 2008 ein Guthaben von 8.714,68 € (jeweils zur Hälfte nachlasszugehörig) aufgewiesen hatten.

Der Tochter und den Enkelsohnen kam nach dem Erb- und Pflichtteilsübereinkommen jeweils eine Eigentumswohnung zu.

Die Lebensversicherungssumme war in dem Erb- und Pflichtteilsübereinkommen nicht enthalten, allerdings war diese Gegenstand einer Besprechung der Erben. Es hat unter den Erben Einigkeit bestanden, dass dem Bw alle frei verfügbaren finanziellen Mittel zur Finanzierung seiner Pflege zukommen sollen.

Bis zur Organisation einer 24-Stunden-Betreuung war der Bw im August 2007 in einem Seniorenwohnheim mit Betreuungsstation (W*****) untergebracht, danach im Haus der Tochter. Während der Umbauzeit wohnte der Bw in der Wohnung der Tochter im Haus T*****-Gasse im ersten Stock. Dies war allerdings nur eine Übergangslösung, da die Wohnung nicht behindertengerecht ist, jeweils der Vater in den ersten Stock transportiert werden musste und ein Zusammenleben der Familie der Tochter mit den Pflegerinnen und dem Vater auf Dauer in einer Wohnung nicht möglich gewesen wäre.

Im Haus in der T*****-Gasse in N***** wurde der Bw einerseits von mobilen Pflegediensten, andererseits von 24-Stunden-Pflegerinnen aus der Slowakei betreut.

Die Pflegerinnen sind seit Fertigstellung des Umbaus in der Wohnung des Bw im Erdgeschoss des Hauses in der T*****-Gasse in einem eigenen Zimmer untergebracht, die Küche wird von den Pflegerinnen verwendet.

Für die Pflege sind – nach Abzug des Bundespflegegeldes – insgesamt Kosten von jedenfalls 5.573,45 € entstanden, die vom Bw im Jahr 2007 gezahlt wurden. Die Pflegerinnen erhalten jeweils die volle freie Station, wobei Betriebskosten der jeweiligen Wohnung und Verpflegungskosten vom Bw getragen wurden.

Der Bw hat infolge krankheitsbedingter Diätverpflegung jährliche Verpflegungsmehraufwendungen von 840 €.

Beweiswürdigung

Die vorstehenden Feststellungen ergeben sich aus dem Inhalt des Aktes des Finanzamtes, der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen sowie der Ergebnisse der

mündlichen Berufungsverhandlung, insbesondere auch aus der glaubwürdigen Aussage der als Zeugin vernommenen Tochter des Bw.

Die Berufungsbehörde hält es auf Grund der Aussage der Zeugin und der vorliegenden Rechnungen für erwiesen, dass Um- und Einbauten auf Grund der Behinderung des Bw erforderlich waren und die Kosten hierfür jedenfalls im beantragten Umfang von 75% für eine zweckmäßige Ausgestaltung notwendig waren.

Zutreffend ist die Ansicht des Finanzamtes, dass bei Versicherungen, die zugunsten des Inhabers oder Überbringers lauten, eine Einbeziehung der Versicherungssumme in den Nachlass zu erfolgen hat, wenn über den Anspruch aus dem Versicherungsvertrag nicht unter Lebenden oder von Todes wegen verfügt wurde (vgl. OGH 24. 9. 1935, [1 Ob 475/35](#), Rechtssatzkette RS0007845). Eine Überbringerpolizze im Besitz eines Dritten ist nicht in den Nachlass einzubeziehen (vgl. OGH 21. 7. 1965, [6 Ob 198/65](#) u. a.).

Nach dem glaubwürdigen Vorbringen der als Zeugin förmlich vernommenen Tochter hat die Mutter zu deren Lebzeiten über den Anspruch aus dem Versicherungsvertrag zugunsten des Vaters verfügt und die Tochter die Polizze treuhändig für ihren dementen Vater verwahrt.

Gemäß [§ 166 BAO](#) kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckmäßig ist.

Der Zeugenbeweis ist ein in [§§ 169 – 176 BAO](#) eigens geregeltes Beweismittel. Ein Zeuge ist zur wahrheitsgemäßen Aussage verpflichtet, eine falsche Aussage bei einer förmlichen Zeugenvernehmung vor einer Behörde ist mit Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr bedroht ([§ 289 StGB](#)).

Die Abgabenbehörde hat nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist.

Für die Berufungsbehörde besteht kein Anlass, den glaubwürdigen Angaben der Tochter über den Umbau und die Lebensversicherung nicht zu folgen.

Es entspricht auch der Lebenserfahrung, dass bei Lebensversicherungen von Ehegatten begünstigt in erster Linie der überlebende Ehegatte und nicht ein – längst selbsterhaltungsfähiges – Kind oder Enkelkind sein soll.

Daher ist es durchaus wahrscheinlich, dass die Ehegattin über die Überbringerpolizze zu Lebzeiten zugunsten des Bw in der Weise verfügt hat, dass diese die Tochter für den

dementen Vater aufbewahren und die Versicherungssumme im Fall des Ablebens der Gattin dem Bw zur Verfügung stehen sollte.

Auch die Aufteilung der Verlassenschaftsaktiva – die beiden Enkel erhielten zusammen eine Eigentumswohnung in Salzburg, die Tochter eine Eigentumswohnung in N*****, während der Bw mit den ihm zugekommenen Aktiva von 27.740,74 € neben der Gebühr des Gerichtskommissärs auch die Begräbniskosten von (laut „Jahresübersicht 2007“) insgesamt 13.382,49 € getragen hat – lässt darauf schließen, dass – obwohl rechtlich nicht nachlasszugehörig – die Erben bei der Aufteilung die Lebensversicherungssumme wirtschaftlich mitberücksichtigt haben werden und dem Bw – wie von der Zeugin ausgeführt – alle liquiden Mittel für seine Pflege zukommen sollten.

Der Abzug einer allfälligen „Luxuskomponente“ durch den Bw begegnet keinen Bedenken. Hinsichtlich der IKEA-Küche (Kosten rund 2.400 €), der Haushaltsmaschinen (E-Herd, Cerankochfeld, Geschirrspüler, Waschmaschine, jeweils samt Einbau insgesamt rund 1.800 €) und den allgemeinen Umbauten ist ein „Luxusfaktor“ (abgesehen von Kleinigkeiten und allenfalls einem Ceran-Kochfeld) nicht ersichtlich, eine „Luxuskomponente“ hinsichtlich der übrigen Aufwendungen (etwa Marmorverfliesung statt Standardverfliesung) ist mit dem Ausscheiden von 25% aus den Gesamtaufwendungen jedenfalls abgedeckt.

Gegebenenfalls wäre zu der Frage, welche baulichen Maßnahmen durch die Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines seiner Angehörigen veranlasst sind, und zur Quantifizierung der darauf entfallenden Kosten ein Sachverständigengutachten einzuholen (vgl. BFH 24. 2. 2011, VI R 16/10). Dies erscheint im gegenständlichen Fall jedoch nicht erforderlich, da die Notwendigkeit einer rollstuhlgerechten Ausstattung und der Ermöglichung einer Betreuung durch Pflegekräfte unstrittig und der Zusammenhang der Aufwendungen mit der Behinderung nicht zweifelhaft ist.

Allenfalls könnte die „Luxuskomponente“ strittig sein. Hier begegnet der Ansatz von 25% keinen Bedenken, die den Aufwand für einen Gutachter ([§§ 177 – 181 BAO](#)) im Hinblick auf die Grundsätze einer einfachen, raschen, zweckmäßigen und wirtschaftlichen Vollziehung ([§§ 8, 10, 12 UFSG](#)) rechtfertigen würden.

Die Feststellung, dass von den Gesamtkosten von 25.272,15 € auf den – vom Finanzamt in der Berufungsverhandlung als jedenfalls behinderungsbedingt angesehenen - Einbau breiter, rollstuhlgerechter Türen sowie für den Umbau des Bades einschließlich Dusche, WC und Warmwasserboiler noch ohne Verfliesung Kosten von 16.601,03 € entfielen, stützt sich auf die im Finanzamtsakt befindlichen Kostenvoranschläge und Rechnungen.

Dem Beweisantrag in Bezug auf Abhebungen von Sparbüchern und Girokonten war nicht nachzukommen, da dieser infolge Einschränkung der Berufung auf die Kostentragung in Höhe der Lebensversicherungssumme nicht mehr für das Verfahren erheblich ist ([§ 183 Abs. 3 BAO](#)).

Rechtliche Würdigung

Belastung

Eine „Belastung“ i. S. d. [§ 34 EStG 1988](#) setzt grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraus.

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussprinzip, [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#)). Ob die Eigenmittel unmittelbar aus dem laufenden Einkommen, aus angesammelten Ersparnissen oder der Veräußerung von Vermögenswerten herrühren, ist – entgegen VwGH 15. 3. 1988, [87/14/0071](#) betreffend Auflösung eines Sparbuches – unmaßgeblich (*Werner/Schuch*, Einkommensteuer, Abschn. 8 Tz 34; gegen „überspitzte Betrachtungen“ auch *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 34 Tz 9 mwN; *Doralt*, EStG, § 34 Tz.26: „Geld hat kein Mascherl“), da in allen diesen Fällen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen beeinträchtigt ist (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 6).

Aufwendungen Dritter können vom Steuerpflichtigen jedoch nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 9).

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurden die strittigen Aufwendungen im Jahr 2007 jedenfalls in einem Umfang von 14.707,05 € vom Bw aus eigenem getragen.

Die Tochter hat die Versicherungssumme von 14.707,05 € treuhändig – ob in offener oder verdeckter Treuhand ist für das gegenständliche Verfahren nicht von Bedeutung – für den Bw entgegengenommen und über Wunsch des Vaters für den Umbau verwendet.

Dass die Tochter als Hauseigentümerin und (im Innenverhältnis) Vertreterin für ihren nur eingeschränkt handlungsfähigen Vater die Arbeiten und Lieferungen gegenüber den ausführenden Unternehmen selbst in Auftrag gegeben hat, steht der Abzugsfähigkeit nicht entgegen, solange die Kosten hierfür – wie festgestellt – vom Bw und nicht (endgültig) von der Tochter getragen wurden.

Umbau

Eine „Belastung“ liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen – sofern es sich nicht um Sachen mit eingeschränktem Verkehrswert handelt – nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 11).

Keine bloße Vermögensumschichtung liegt jedenfalls vor, wenn Sachen angeschafft werden, die wegen ihrer Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Ebenso sind Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung von Wohnraum außergewöhnliche Belastungen (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 12).

„Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne) ebenfalls, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper usw.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen“ (LStR 2002 Rz 908).

Die Ein- und Umbauten müssen nicht in einer im Eigentum des Steuerpflichtigen oder in einer von ihm gemieteten Wohnung anfallen, es kann sich auch um die Wohnung eines Dritten handeln (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 12).

Die Veranlassung der vorgenommenen Ein- und Umbauten durch die Behinderung des Bw ist festgestellt. Dies betrifft im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes nicht nur die Verbreiterung der Türen sowie Dusche und WC, sondern auch die für die 24-Stunden-Pflege erforderliche Küche und Herstellung der Eignung der restlichen Wohnung für die Benützung mit einem Rollstuhl. Ohne die vorgenommenen Arbeiten, auch in Bezug auf Küche, wäre eine Pflege des Bw in der Wohnung im Erdgeschoß des Hauses in der T*****-Gasse nicht möglich gewesen.

Dass zumindest 75% der Kosten nicht über die Kosten einer zweckmäßigen Standardausstattung hinausgegangen sind, hat die Berufungsbehörde festgestellt.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass zu Fragen abzugsfähiger Aufwendungen in Zusammenhang mit einer Behinderung sehr kasuistische Entscheidungen des UFS bestehen.

Die Berufungsbehörde folgt in dieser Entscheidung aber nicht nur im Wesentlichen der in LStR 2002 Rz 908 wiedergegebenen Verwaltungspraxis, sondern auch der Rechtsprechung des BFH, wonach ein Mehraufwand, der auf einer behindertengerechten Gestaltung des individuellen Wohnumfelds beruht, stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit steht, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände regelmäßig in den Hintergrund tritt. Eine schwerwiegende Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen begründet eine tatsächliche Zwangslage, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unausweichlich macht. Die Notwendigkeit einer behindertengerechten Ausgestaltung des Wohnumfelds und damit die Zwangsläufigkeit der darauf entfallenden Mehrkosten aus tatsächlichen Gründen beruht nicht auf der frei gewählten Wohnsituation des Steuerpflichtigen, sondern auf seiner Krankheit oder Behinderung. Behinderungsbedingte, notwendige Umbaumaßnahmen begründen keinen über den individuellen Nutzungsvorteil hinausgehenden Gegenwert, sondern eine aus tatsächlichen Gründen zwangsläufige Mehrbelastung des Steuerpflichtigen (vgl. BFH 22. 10. 2009, VI R 7/09; BFH 24. 2. 2011, VI R 16/10, s dazu *Renner*, Behinderungsbedingte Umbaumaßnahmen als außergewöhnliche Belastungen: Gegenwert mindert Belastung nicht, SWK 2010 S 275; *Kühbacher*, Behindertengerechte Umbaumaßnahmen als außergewöhnliche Belastung: Laut BFH bleibt ein durch die Aufwendungen erlangter Gegenwert außer Betracht, SWK 2011 S 641). Entscheidend ist, ob die Aufwendungen in Hinsicht auf die Behinderung zwangsläufig entstehen, und damit das für den notwendigen Lebensunterhalt verfügbare Einkommen belasten. Trifft dies zu, erhöht sich das steuerliche Existenzminimum entsprechend (vgl. *Doralt*, Computer: Keine außergewöhnliche Belastung für „normale Gebrauchsgegenstände“? RdW 2009/396).

Es kommt daher im gegenständlichen Fall nicht darauf an, in welchem Umfang „spezifisch behindertengerechte“ Maßnahmen (z. B. Haltegriffe in der Dusche oder fußbodenniveaugleiche Bauweise) in den Gesamtkosten enthalten sind, vielmehr sind die Gesamtkosten (nach Abzug einer „Luxuskomponente“) zur Gänze abzugsfähig, da diese allesamt durch die Behinderung veranlasst wurden. Im Falle eines behinderungsbedingten Umbaus ist nicht zu prüfen, ob einzelne eingebaute Sachen – etwa Armaturen – auch für Nichtbehinderte einen Verkehrswert besäßen.

Der Hinweis des Finanzamtes auf das Erkenntnis VwGH 22. 10. 1996, [92/14/0172](#), geht hier ins Leere, da es der dortige Beschwerdeführer - im Gegensatz zum Bw im hier zu entscheidenden Verfahren – unterlassen hat, entsprechende Mehraufwendungen bereits bei

der Errichtung (nicht wie hier dem späteren behinderungsbedingten Umbau) eines Eigenheims für eine (von Anfang an) rollstuhlgerechte Bauweise näher zu spezifizieren. Es versteht sich von selbst, dass bei einer von Anfang an behinderten gerechten Planung Zusatzkosten nur in einem vergleichsweise geringen Umfang anfallen werden, während hingegen ein Gesamtumbau bereits vorhandenen, für Nichtbehinderte brauchbaren Wohnraums entsprechende Kosten nach sich zieht.

Bereits die vom Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung als außergewöhnliche Belastung anerkannten Umbaumaßnahmen in Bezug auf Türen und Bad finden schon ohne jegliche Verfliesung in dem in der mündlichen Berufungsverhandlung als außergewöhnliche Belastung hinsichtlich der Umbaukosten beantragten Betrag von 14.707,05 € Deckung, ohne dass der Umfang einer „Luxuskomponente“ der Marmorverfliesung diskutiert werden müsste. Im Übrigen führt auch der Betrag von 14.707,05 € - siehe die Berechnung der Einkommensteuer (Einkommen nach Abzug außergewöhnlicher Belastungen: 4.644,20 €) – angesichts der insgesamt hohen außergewöhnlichen Belastung nur mit einem Teilbetrag zu einer steuerlichen Auswirkung.

Nach der zutreffenden Ansicht des BFH ist freilich beispielsweise etwa auch die Errichtung einer neuen Küche bei einer behinderungsbedingt erforderlichen Neugestaltung einer Wohnung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. die bei *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 34 Anm. 12, zitierte Judikatur) und stellt daher der gesamte – um eine „Luxustangente“ gekürzte – Umbauaufwand im Umfang der Kostentragung eine außergewöhnliche Belastung dar. Ein eventueller Gegenwert ist vom Bw schon deswegen nicht realisierbar, weil er auf das strittige Hilfsmittel – Wohnungsumbau - angewiesen ist, wenn er nicht in einem Pflegeheim untergebracht werden möchte. Für den Bw selbst ist der gesamte Umbau behinderungskausal, auch wenn andere, nicht behinderte Personen etwa eine vergleichbare Küche angeschafft hätten. Für den Bw stellte sich nicht die Frage, ob er die jeweiligen Ausgaben tätigen will oder nicht; sie unterlagen nicht seiner Entscheidungsfreiheit (vgl. *Kühbacher*, Behindertengerechte Umbaumaßnahmen als außergewöhnliche Belastung: Laut BFH bleibt ein durch die Aufwendungen erlangter Gegenwert außer Betracht, SWK 2011 S 641). „Für die außergewöhnliche Belastung hat es keine Bedeutung, ob der wegen einer Behinderung notwendige Gegenstand auch sonst Verwendung finden kann; entscheidend ist vielmehr, ob die Aufwendungen in Hinsicht auf die Behinderung zwangsläufig entstehen, und damit das für den notwendigen Lebensunterhalt verfügbare Einkommen belasten. Trifft dies zu, erhöht sich das steuerliche Existenzminimum entsprechend. Das ist der Sinn der steuerlichen Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung“ (*Doralt*, Computer: Keine außergewöhnliche Belastung für „normale Gebrauchsgegenstände“? RdW 2009/396).

Die Schaffung einer zweckmäßigen Küche im Wege des Umbaus der vorhandenen Küche war *conditio sine qua non* für die Pflege des Bw im Haus seiner Tochter. Ohne diese Küche wäre eine 24-Stunden-Betreuung bei Trennung der Wohnbereiche von Vater und Tochter nicht möglich gewesen. Auch bei einer Pflege in einem Pflegeheim wären die anteiligen Kosten für die Heimküche im Wege der Heimgebühr vom Bw anteilig zu tragen gewesen, ohne dass diese aus den abzugsfähigen Heimkosten auszuscheiden wären. Hier kommt es auf einen Gegenwert, den die Küche auch für Nichtbehinderte darstellen würde, nicht an. Muss infolge einer Behinderung das gesamte Wohnungsumfeld neu gestaltet werden, ist im Umfang einer behinderungsadäquaten, standardmäßigen Ausstattung ein allfälliger Gegenwert nicht zu prüfen und lediglich ein allfälliger „Luxusaufwand“ nicht abzugsfähig.

Die tatsächlich vom Bw im Jahr 2007 getragenen Umbaukosten von 14.707,05 € stellen daher bei diesem eine außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt ([§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) TS 5) dar.

Diätverpflegung

Gemäß [§ 2 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), [BGBl. Nr. 303/1996](#), sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit 70 € monatlich, also 840 € im Jahr zu berücksichtigen.

Werden an Stelle der Pauschbeträge nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) und der allfälligen Beträge nach [§§ 2 – 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#) die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, sind die Mehrkosten auf Grund sämtlicher Behinderungen nachzuweisen. In diesem Fall sind daher nach der Lehre auch allfällige Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung nur in tatsächlich nachgewiesener (vgl. *Doralt*, EStG¹⁵, § 35 Tz. 9; *Jakom/Baldauf*, EStG 2012, § 35 Rz. 13; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 35 Tz. 14; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 35 Anm. 50) oder auch glaubhaft gemachter (vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 35 EStG 1988 Tz. 2) Höhe abzugsfähig.

Im gegenständlichen Fall hält die Berufungsbehörde eine Schätzung ([§ 184 BAO](#)) der tatsächlichen Mehraufwendungen für Diätverpflegung in Höhe des in der Verordnung genannten Betrages von (im Jahr) 840 € für geboten und die Aufwendungen in diesem Umfang für glaubhaft ([§ 138 Abs. 1 BAO](#)) gemacht. Die Krankheit des Bw ist unstrittig. Tatsächliche Verpflegungskosten des Bw wurden nicht geltend gemacht. Der Erfahrungswert für diesbezügliche Mehrkosten (vgl. [§ 35 Abs. 7 EStG 1988](#)) ist für die erforderliche Schätzung der Mehrkosten im Rahmen der Glaubhaftmachung ([§ 138 Abs. 1 BAO](#) letzter Satz)

heranzuziehen. Die Nachweisführung der tatsächlichen Mehrkosten für Diätverpflegung kann dem Bw nicht zugemutet werden, da sich ein derartiger Einzelnachweis kaum erbringen lassen wird (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 35 EStG 1988 Tz. 2). Der Bw soll durch die Geltendmachung der tatsächlichen (übrigen) Kosten der Behinderung gegenüber einem anderen Behinderten, der keine zusätzlichen tatsächlichen Kosten hat, nicht schlechter gestellt werden.

Das Finanzamt hatte im angefochtenen Bescheid keine Bedenken, die Diätverpflegung gesondert zu berücksichtigen. Es hat sich auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht gegen eine derartige Schätzung ausgesprochen.

Pflegekosten

Da jeweils eine Pflegerin in der Wohnung in der T*****-Gasse untergebracht war und an der Verpflegung teilgenommen hat, sind dem Bw Aufwendungen für die Gewährung der vollen freien Station erwachsen. Diese sind – mangels genauerer Angaben - in Anlehnung an § 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 [BGBl. II Nr. 416/2001](#) zu schätzen (siehe etwa UFS 11. 10. 2012, RV/2453-W/12):

Die Verpflegung (insgesamt 8/10 von monatlich 196,20 €, also 156,96 €) ist zur Gänze anzusetzen, Aufwendungen für Beheizung und Beleuchtung (1/10 von monatlich 196,20 €, also 19,62 €) treffen den Bw (der mit den anteiligen Betriebskosten für die Wohnung belastet wird) ebenfalls. Die übrigen anteiligen Betriebskosten, soweit diese der Bw trägt, sind im Rahmen dieser Schätzung abgegolten.

Soweit der Bw Kosten für die Wohnung (ohne Betriebskosten) getragen hat, wurden diese bei den Umbaukosten berücksichtigt. Darüber hinaus ist ein Ansatz von 1/10 des Sachbezugswertes (für „Wohnung kalt“) nicht vorzunehmen, da sich die Wohnung im Haus der Tochter befindet und der Bw somit nicht mit der AfA und allgemeinen Hauskosten belastet ist.

Die Kosten für die eigene Verpflegung und jene der Pflegerinnen wurden – wie sich aus der „Jahresübersicht 2007“ ergibt – vom Bw getragen (Gesamtkosten für vier Monate 2.060,71 €).

Es sind daher die Pflegekosten um 706,32 € (176,58 € x vier Monate) zu erhöhen.

Berechnung

Außergewöhnliche Belastung bisher:

Pauschbeträge nach § 2 Abs. 1 TS 1 V BGBl. 303/1996:	840,00 €
Tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung	5.573,45 €
Summe	6.413,45 €

Außergewöhnliche Belastung nunmehr:

Mehraufwendungen für Diätverpflegung	840,00 €
Allgemeine Krankheits- und Pflegekosten	6.279,77 €
Vom Bw 2007 getragene Kosten des behinderungsbedingten Umbaus	14.707,05 €
Summe	21.826,82 €

Hieraus ergibt sich folgende Ermittlung und Festsetzung der Einkommensteuer:

Einkommenssteuer für 2007 in EUR

EVAB 6.34

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	2.220,66	
SOZIALVERS.ANST. d. GEW. WIRTSCHAFT	0,00	
Rechtsanwaltskammer NÖ	25.080,36	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		27.301,02
Gesamtbetrag der Einkünfte		27.301,02
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,		
Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und		
junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		-730,00
Kirchenbeitrag		-100,00
Außergewöhnliche Belastungen:		
Tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung		-21.826,82
Einkommen		4.644,20
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Bei einem Einkommen von € 10.000 und darunter		0,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		0,00
Pensionistenabsetzbetrag		0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		0,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach		
Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des		
Freibetrages von 620 € mit 6 %		227,63
Einkommensteuer		227,63
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-5.608,44
Festgesetzte Einkommensteuer		-5.380,81
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		0,00
Abgabengutschrift		-5.380,81

Wien, am 12. Februar 2013