



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/4252-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WT, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20. September 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Architektin. Sie beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung für 1999 den Abzug der Kosten im Zusammenhang mit dem behindertengerechten Umbau einer Wohnung für ihre Mutter in Höhe von 291.651,59 S als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988. Die Belege über die geltend gemachten Aufwendungen waren der Einkommensteuererklärung beigegeben.

Im Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 20. September 2001 wurden die beantragten Aufwendungen mit der Begründung nicht berücksichtigt, es läge keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor.

Die Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 Berufung, in welcher sie anführte, sie sei das einzige Kind ihrer im Jahr 1909 geborenen Mutter. Ihre Mutter habe im Jahr 1999 eine Pension inklusive Ausgleichszulage und Pflegegeld (damals: Stufe 1, nunmehr:

Stufe 3) von 9.807,80 S bezogen. Von diesem Bezug habe sie ihren Lebensunterhalt und die Kosten einer Heimhilfe bestreiten müssen. Zu ihrer Miete inklusive Betriebskosten von etwa 5.000 S bekomme ihre Mutter einen Zuschuss zur "Sicherung des Lebensunterhalts" vom Magistrat der Stadt Wien. Im August 1998 sei ihre Mutter so schwer gestürzt, dass sie einen Oberschenkelhalsbruch erlitten und in der Folge eine Hüfttotalendoprothese getragen habe. Ab diesem Zeitpunkt sei sie gehbehindert gewesen. In der Folge sei versucht worden, einen Heimplatz zu bekommen. Dies sei jedoch zum damaligen Zeitpunkt nicht möglich gewesen. Es sei daher nach einer geeigneten gehbehindertengerechten Wohnung gesucht worden. Im August 1999 sei eine Wohnung im Mezzanin des gleichen Hauses frei geworden. Ab 1. September 1999 sei diese Wohnung angemietet und in der Folge für die schwerst gehbehinderte Mutter adaptiert worden. Im September 1999 sei ihre Mutter abermals in ihrer damaligen Wohnung über einen Türstapel gestürzt. Da sie sich ab diesem Tag nur mehr mittels Gehwagen fortbewegen konnte, sei es nun auch dringend notwendig geworden, die Wohnung gehbehindertengerecht zu gestalten. Insbesondere sei es erforderlich gewesen, das Bad umzubauen und alle Bodenunebenheiten, wie Staffel usw., zu beseitigen.

Da ihre Mutter völlig mittellos sei und ein Heimplatz (bis dato) nicht zu bekommen war, habe sie sich dieser Verpflichtung nicht entziehen können.

Der Berufung waren Bestätigungen über Krankenhausaufenthalte der Mutter, Bescheide des Magistrats der Stadt Wien (Sozialamt) über die der Mutter zuerkannten monatlichen Geldleistungen zur "Sicherung des Lebensunterhalts", Bescheide der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter über die Zuerkennung von Pflegegeld (ab 1. Oktober 1998: Stufe 1, ab 1. Oktober 1999: Stufe 2, ab 1. April 2000: Stufe 3) sowie Bezugsbestätigungen der Mutter von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter angeschlossen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2001 wurden Aufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung von Bad, WC, Küche und Speisekammer in Höhe von 81.084 S als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Das Finanzamt führte in der Begründung aus, hinsichtlich der übrigen Aufwendungen sei aus den vorgelegten Rechnungen ein zwingender Zusammenhang mit der Gehbehinderung der Mutter nicht zu erkennen. Die betreffenden Kosten stellten allgemeine Wohnungssanierungsaufwendungen dar, welche den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen und daher nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 absetzbar seien.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie führte in diesem aus, bei den nicht berücksichtigten Aufwendungen in Höhe von 210.567,39 S handle es sich nicht um solche für eine allgemeine Wohnungssanierung. Diese restlichen Ausgaben bestünden aus den Materialkosten für die vom Finanzamt anerkannten Umbauarbeiten sowie sonstigen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schaffung der gehbehindertengerechten Wohnung. Die

gesamten Aufwendungen seien als "Einheit" von notwendigen Anschaffungen für die Behindertenwohnung zu betrachten. Die Kosten eines Pflegeheimes würden zu einer weit höheren außergewöhnlichen Belastung auf Dauer führen.

Mit Vorhalt vom 21. April 2005 teilte der unabhängige Finanzsenat der Bw. zu ihrer Berufung folgende Rechtsansicht mit:

"Bei den von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau der Wohnung Ihrer Mutter handelt es sich um Unterhaltsleistungen, die gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, als sie bei der Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Bei der Unterhaltsberechtigten selbst wären nur vermögensmindernde Ausgaben eine außergewöhnliche Belastung, nicht jedoch Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen. Nach der Rechtsprechung sind Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes (zB Anschaffung oder Errichtung eines Eigenheimes) in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dasselbe gilt jedoch auch für Aufwendungen für eine Mietwohnung (wie im gegenständlichen Fall die Bezahlung einer Ablöse für technische Einrichtungen und diverse Wohnungseinrichtungsgegenstände). Eine andere Beurteilung ist nach der Rechtsprechung dann geboten, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden müssen, die infolge der Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VfGH 22. Oktober 1996, 92/14/0172, ÖStZB 1997, 503, sowie die dort angeführte Vorjudikatur).

Bei der Unterhaltsberechtigten wären somit nur jene (Mehr)Aufwendungen, die ausschließlich durch die Behinderung bedingt sind, als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Nicht abzugsfähig sind daher zB die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für Geschirrspüler, Waschautomat, Einbauherd, Dunstabzugshaube, Rollos, Badezimmerregale usw.

Der VfGH hat im Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/2 (betreffend die Frage der Abzugsfähigkeit der behindertengerechten Adaptierung eines Bades mit WC), der Rechtsprechung des VfGH folgend ausgesprochen, dass nur die Anschaffungskosten für die behindertengerechte Sanitäreinrichtung abzüglich der Kosten der jeweiligen Standardausstattung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates können daher in der Berufungsentscheidung folgende Aufwendungen **nicht** als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden:

Beleg Nr. 426 (Rollos etc., 6.436,80 S), Beleg Nr. 391 (Badezimmerregal, Topfpflanzen etc., 4.347,59 S), Beleg Nr. 387 (1.500 S), Beleg Nr. 379 (Garderobe, Schlüsselkasten, 10.264 S), Beleg Nr. 376 (Bettgestell, Lattenrost, 14.099 S), Beleg Nr. 333 (Haushaltsregal, Handtuchhalter etc., 710,90 S), Beleg Nr. 331 (Beleuchtungskörper, 3.475 S), Beleg Nr. 324 (Handtuch-

halter, Spiegel etc., 1.913 S), Beleg Nr. 316 (Küchenschrank, Einbauherd, Cerankochfeld, 5.750 S), Beleg Nr. 313 (Beleuchtungskörper, 3.060 S), Beleg Nr. 312 (Beleuchtungskörper, 3.495,60 S), Beleg Nr. 305 (Seifenspende, Haken etc., 1.652 S), Beleg Nr. 293 (Beleuchtung 3.484 S), Beleg Nr. 289 (Spiegel, Wandleuchte, 1.740 S), Beleg Nr. 288 (Einbaudunstabzug, Zubehör, 989 S), Beleg Nr. 284 (Geschirrspüler, Waschautomat, 7.176 S), Beleg Nr. 278 (Ofenrohr, 304 S), Beleg Nr. 265 (Treteimer, Schlüsselkasten, 1.800,06 S), Beleg Nr. 256 (Beleuchtung, 6.150 S), Beleg Nr. 231 (Ablöse, 60.000 S), insgesamt somit Aufwendungen iHv 138.347 S."

Im Anschluss an eine persönliche Vorsprache beim unabhängigen Finanzsenat am 19. Mai 2005 nahm die Bw. mit Schreiben vom 24. Mai 2005 zum Vorhalt vom 21. April 2005 folgendermaßen Stellung:

Die Bezahlung der Ablöse in Höhe von 60.000 S sei Grundvoraussetzung gewesen, die Wohnung für ihre Mutter überhaupt zu bekommen. Es habe ein Weitergaberecht des Vormieters bestanden. Da der Vormieter einen wesentlich höheren Baukostenbeitrag für die Ausstattung der Wohnung mit Heizung und Bad bezahlen habe müssen, sei in seinem Mietvertrag ein Weitergaberecht mit Anspruch auf eine technische Ablöse enthalten gewesen. Im neuen Mietvertrag sei allerdings kein Weitergaberecht enthalten. Das bedeute, dass sämtliche von ihr getätigten Investitionen für die behindertengerechte Ausstattung nicht mehr in Rechnung gestellt bzw. abgelöst werden können.

In der Wohnung habe es außer zwei Hochbetten, die wegen der Behinderung der Mutter entfernt werden mussten, keine Möbel oder Einrichtungsgegenstände gegeben. Die Wohnung sei nur mit einem funktionierenden Bad ausgestattet gewesen. Das Problem seien Niveauunterschiede zwischen den einzelnen Räumen (Küche, Bad, Schlafzimmer) in einem für eine Behinderte gefährlichen Ausmaß gewesen. Es hätten daher Böden entfernt, Niveauunterschiede ausgeglichen und Böden neu verlegt werden müssen. Dies hätte zur Folge gehabt, dass im Bad die Höhe des Waschbeckens und sämtlicher Anschlüsse nicht mehr stimmten. Weiters habe es bei der bestehenden Anordnung der Sanitärausstattung keine Möglichkeit gegeben, eine Dusche zusätzlich einzubauen. Für einen Gesunden wäre das übernommene Bad tadellos gewesen, für eine Behinderte jedoch absolut unbrauchbar. Es könne daher bei der Berechnung der Höhe der Belastung nicht die Differenz zwischen den Kosten der Neuherstellung und jenen eines behindertengerechten Bades herangezogen werden.

Die oben angeführten Ermittlungsergebnisse (Vorhalt vom 21. April 2005, Stellungnahme der Bw. vom 24. Mai 2005) wurden dem Finanzamt mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 7. Juni 2005 zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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).

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen an mittellose Angehörige nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

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 nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. Keine bloße Vermögensumschichtung liegt jedoch vor, wenn Sachen angeschafft werden, die wegen ihrer Beschaffenheit (wie zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (wie zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 11-12; *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 20 zu § 34 EStG 1988, sowie die dort zitierte Judikatur).

So stellt beispielsweise der Ersatz einer Badewanne durch eine Duschkabine dann Sanierungsaufwand dar, wenn diese einen allgemeinen Verkehrswert besitzt, etwa weil keinerlei behindertenspezifische Einbauten vorgenommen werden und nicht der Zeitwert anzusetzen ist. Hingegen wäre etwa die Montage behinderungsbedingter zusätzlicher Haltegriffe, eines speziellen Duschkappsitzes, einer rollstuhlgerechten Dusche, einer seitlich zu öffnenden Badewanne oder einer Hebevorrichtung, samt den darauf entfallenden Nebenkosten, wie Entfernung der bisherigen Einbauten, Montage- und Verfliesungskosten eine außergewöhnliche Belastung (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 12).

Hingegen sind die erstmaligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachen ohne eingeschränkten Verkehrswert grundsätzlich nicht nach § 34 EStG 1988 abzugsfähig, weil es sich letztlich nur um eine Vermögensumschichtung handelt und der Steuerpflichtige einen entsprechenden Gegenwert erhält (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 13; *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 20 zu § 34 EStG 1988, sowie die dort zitierte Judikatur). So hat beispielsweise der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172, Aufwendungen für die Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes, soweit nicht spezifisch behindertengerechte Baumaßnahmen gesetzt werden, nicht als außergewöhnliche Belastung angesehen.

Nach den von der Bw. vorgelegten Belegen hat es sich im gegenständlichen Fall zum Großteil um spezifisch behindertengerechte Maßnahmen (zB Abbruch und Ersatz der zu langen und daher gefährlichen alten Badewanne, Montage eines Behindertensitzes und von Haltegriffen in der Dusche, Anheben der Fußböden zur Beseitigung von Niveauunterschieden zwischen den einzelnen Räumen) sowie damit in Zusammenhang stehende Arbeiten (zB Fliesenarbeiten, Ausbessern der Malerei) gehandelt. Die Kosten für diese Maßnahmen sind – da die geschaffenen Einrichtungen nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben – in Höhe von insgesamt 142.819 S als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Als außergewöhnliche Belastung absetzbar ist weiters auch die von der Bw. bezahlte Ablöse in Höhe von 60.000 S, da diese Voraussetzung hierfür war, die für die behinderte Mutter geeignete Wohnung überhaupt zu bekommen.

Hingegen haben die übrigen im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 21. April 2005 angeführten Anschaffungen – Beleg Nr. 426 (Rollos etc., 6.436,80 S), Beleg Nr. 391 (Badezimmerregal, Topfpflanzen etc., 4.347,59 S), Beleg Nr. 387 (1.500 S), Beleg Nr. 379 (Garderobe, Schlüsselkasten, 10.264 S), Beleg Nr. 376 (Bettgestell, Lattenrost, 14.099 S), Beleg Nr. 333 (Haushaltsregal, Handtuchhalter etc., 710,90 S), Beleg Nr. 331 (Beleuchtungskörper, 3.475 S), Beleg Nr. 324 (Handtuchhalter, Spiegel etc., 1.913 S), Beleg Nr. 316 (Küchenschrank, Einbauherd, Cerankochfeld, 5.750 S), Beleg Nr. 313 (Beleuchtungskörper, 3.060 S), Beleg Nr. 312 (Beleuchtungskörper, 3.495,60 S), Beleg Nr. 305 (Seifenspender, Haken etc., 1.652 S), Beleg Nr. 293 (Beleuchtung 3.484 S), Beleg Nr. 289 (Spiegel, Wandleuchte, 1.740 S), Beleg Nr. 288 (Einbaudunstabzug, Zubehör, 989 S), Beleg Nr. 284 (Geschirrspüler, Waschautomat, 7.176 S), Beleg Nr. 278 (Ofenrohr, 304 S), Beleg Nr. 265 (Treteimer, Schlüsselkasten, 1.800,06 S), Beleg Nr. 256 (Beleuchtung, 6.150 S) – zu einer Vermögensumschichtung geführt. Die betreffenden Kosten in Höhe von insgesamt 78.347 S stellen daher keine außergewöhnliche Belastung dar.

In der Berufungsentscheidung werden daher Aufwendungen in Höhe von 202.819 S als außergewöhnliche Belastung angesetzt. In diesem Betrag ist die Rechnung der M-GmbH (wie anlässlich der persönlichen Vorsprache am 19. Mai 2005 besprochen) in Höhe von 84.554 S (anstatt, wie in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht, in Höhe von 95.040 S) berücksichtigt.

Von den als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Aufwendungen wird in der Berufungsentscheidung gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ein Selbstbehalt in Höhe von 52.597 S in Abzug gebracht.

Da die Bw. im Berufungsjahr 1999 mit einem Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 alleine (nicht in einer Lebensgemeinschaft) gelebt hat, ist zudem der Alleinerzieherabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Der Einkommensteuerbescheid für 1999 war daher dementsprechend abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. Juni 2005