

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, Bei1 und Bei2, im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb,

- a) vom 3. September 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. August 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 und
- b) vom 7. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. März 2016 betreffend Einkommensteuer 2014,

nach der am 17. Juni 2019 durchgeführten Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2014 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist einerseits, ob in den o.a. Streitjahren die Absetzung für Abnutzung (AfA) der Fruchtgenussberechtigten zusteht und andererseits, ob im Streitjahr 2014 außergewöhnliche Belastungen im erklärten Ausmaß zu berücksichtigen sind.

1. Veranlagung 2013:

1.1 Absetzung für Abnutzung (AfA):

Mit Schenkungsvertrag vom 16. Oktober 2012 habe die Beschwerdeführerin (Bf.) die Liegenschaft (KG 007, EZ 008) in Wien, an ihre Adoptivtochter To, unentgeltlich übertragen.

Die Bf. habe sich den lebenslangen Fruchtgenuss an dieser Liegenschaft vorbehalten und mit ihrer Adoptivtochter auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot vertraglich vereinbart.

Die Bf. brachte am 23. März 2015 ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 elektronisch ein, wobei u.a. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung (KZ 9500) für Inventar und Gebäude i.H.v. insgesamt 6.279,25 € begeht wurde:

AfA - 2013	Betrag	
Abschreibung Inventar	706,30	
Abschreibung Gebäude	5.572,95	(= 6.632,09 x 84,03 %; 15,97 % privat)
Summe AfA (KZ 9500)	6.279,25	

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 3. August 2015 wurde die AfA i.H.v. insgesamt 6.279,25 € vom Finanzamt nicht berücksichtigt, da grundsätzlich eine Abschreibung nur dem (wirtschaftlichen) Eigentümer, das wäre der Fruchtgenussbesteller, zustehe.

Nach Ansicht des Finanzamtes würden „Belastungs- und Veräußerungsverbote“ grundsätzlich nicht ausreichen, um den Fruchtnießer (= Bf.) auch als „wirtschaftlichen Eigentümer“ anzusehen.

Mangels Nachweis für eine Abgeltung der Substanzverringerung an die Fruchtgenussbestellerin (= Adoptivtochter als wirtschaftliche Eigentümerin), habe eine AfA bei der Bf. nicht berücksichtigt werden können.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 3. September 2015 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Im gegenständlichen Fall trage die Bf. alle die Liegenschaft betreffenden Lasten und Kosten, da die Eigentümerin (To1) nicht über die erforderlichen finanziellen Mitteln verfügt hätte.

Die Bf. sei berechtigt auch sämtliche Änderungen am Nutzungsobjekt vorzunehmen, wie Umbauten, Zubauten, Zusammenlegung von Wohnungen. Frau To1 habe sich

diesbezüglich verpflichtet, die erforderlichen diesbezüglichen Eingaben bei Behörden zu unterschreiben.

Zusammenfassend behandle die Bf. die Liegenschaft so, wie wenn diese Liegenschaft weiterhin ihr uneingeschränktes Eigentum wäre.

Da die Bf. in der Liegenschaft selbst auch eine Wohnung bewohne und auf Grund ihres Alters nicht mehr gewillt sei jemals umzuziehen, stelle das Fehlen der Möglichkeit die Liegenschaft ohne der Zustimmung ihrer Adoptivtochter zu verkaufen für die Bf. keine Änderung der Situation gegenüber dem Alleineigentum oder eine Belastung dar, da dieser Fall für die Bf., auch wenn sie Alleineigentümerin wäre, nicht in Frage käme.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. März 2016 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2013 als unbegründet abgewiesen, da die AfA im Allgemeinen nur der „wirtschaftliche Eigentümer“, somit im Falle eines Fruchtgenussrechtes nur der Fruchtgenussbesteller (= Adoptivtochter To1), geltend machen könne.

Anders bei einem – hier nicht gegenständlichen – entgeltlich eingeräumten Fruchtgenusses, weil dessen Bestellung mit Einkünften verbunden sei und die Geltendmachung der AfA eine Einkunftsquelle voraussetze.

Bei einem – hier gegenständlichen – unentgeltlichen Fruchtgenuss habe der Fruchtgenussbesteller (=Adoptivtochter To1) keine Einkünfte, sodass die Adoptivtochter To1 ebenso wenig die AfA in Anspruch nehmen könne wie die Fruchtnießerin (= Bf.), die keinen Wertverzehr habe.

Die in der Beschwerde angeführten Befugnisse der Bf. seien jedoch im Schenkungsvertrag nicht festgeschrieben worden. Dass die Bf. die Lasten und Kosten der Liegenschaft weiterhin trage, sei bei Einräumung eines Vorbehaltstrichtgenusses der Regelfall.

Auch die Betreuung von Mietern und die Durchführung von Reparaturen allein führe noch nicht zu einem wirtschaftlichen Eigentum.

Gegen die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer der Bf. würden einerseits die fehlende Vereinbarung hinsichtlich Chancen und Risiken bei Wertveränderungen des Grundstückes sprechen und andererseits die Bestellung eines unentgeltlichen Vorbehaltstrichtgenusses.

Die Bf. stellte daraufhin am 7. April 2016 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihr bisheriges Beschwerdevorbringen wie folgt:

Die wirtschaftliche Stellung der Bf. sei trotz zwischenzeitigem Schenkungsvertrag die gleiche wie die eines Eigentümers, der mit einem Substitutionsband an einen Nacherben belastet sei.

Die Bf. könne mit der Liegenschaft schalten und walten, nur zur Veräußerung der Liegenschaft bräuchte die Bf. die Zustimmung der Adoptivtochter To1.

Nach Ansicht der Bf. sei die wirtschaftliche Stellung der Bf. identisch mit der eines Eigentümers, der mit einer Nacherbschaft belastet sei, welche durch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot abgesichert sei. Einem solchen zivilrechtlichen Eigentümer stehe die AfA zu. Gleiches müsse auch für die Bf. gelten.

Die Forderung des Finanzamtes nach Zahlung eines „Fruchtgenusszinses“ an die Eigentümerin, um so die von der Bf. selbst ausgelegten Beträge im Rahmen der AfA steuerlich geltend machen zu können, würde zu einer „Aushebelung des Leistungsfähigkeitsprinzips“ führen und sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.

2. Veranlagung 2014:

2.1 Absetzung für Abnutzung (AfA):

Die Bf. brachte am 6. August 2015 ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 ein, wobei u.a. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung (KZ 9500) für Inventar und Gebäude i.H.v. insgesamt 6.138,43 € begehrte wurde:

AfA - 2014	Betrag	
Abschreibung Inventar	565,48	
Abschreibung Gebäude	5.572,95	(= 6.632,09 x 84,03 %; 15,97 % privat)
Summe AfA (KZ 9500)	6.138,43	

Unter Verweis auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wurde mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 die erklärte AfA i.H.v. insgesamt 6.138,43 € vom Finanzamt nicht berücksichtigt, da grundsätzlich eine Abschreibung nur dem (wirtschaftlichen) Eigentümer, das wäre der Fruchtgenussbesteller, zustehe.

Nach Ansicht des Finanzamtes würden „Belastungs- und Veräußerungsverbote“ grundsätzlich nicht ausreichen, um den Fruchtnießer (= Bf.) auch als „wirtschaftlichen Eigentümer“ anzusehen.

Mangels Nachweis für eine Abgeltung der Substanzverringerung an die Fruchtgenussbestellerin (= Adoptivtochter als wirtschaftliche Eigentümerin), habe eine AfA bei der Bf. nicht berücksichtigt werden können.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 7. April 2016 verweist die Bf. auf ihre Beschwerdeausführungen zum bekämpften Einkommensteuerbescheid 2013.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. April 2016 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 als unbegründet abgewiesen und auf die Begründung zur Beschwerdevorentscheidung zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 verwiesen.

Die Bf. stellte daraufhin am 12. Mai 2016 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht.

2.2 Außergewöhnliche Belastung:

Im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung 2014 vom 6. August 2015 begehrte die Bf. aufgrund ihrer altersbedingten schlechten Beweglichkeit die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen

a) für Krankheitskosten (KZ 730) i.H.v. insgesamt 1.384,45 €:

	Krankheitskosten (KZ 730)	
Datum	Artikel	Betrag
4.2.2014	Metformin, Parastatin, Euthyrox	21,60
26.2.2014	Jahnsohn – Anzahlung Einlagen	40,00
12.3.2014	Jahnsohn – Einlagen + Spezialschuhe	170,60
13.5.2014	Genteal, Bepanthen, Atorvastatin, Metformin	31,60
19.5.2014	Optik Nemetz (Brille)	687,00
17.6.2014	Roxithromycin, Acetylcys., Atorvastatin	19,95
24.7.2014	FSME-Immun	31,50
3.9.2014	Euthyrox	8,60
15.9.2014	Atorvastatin	11,70
16.9.2014	Verre.acto.Euthyrox, Atorvastatin, Metformin	7,60
8.10.2014	Achill & S. Orthop. Einlagen + Spezialschuhe	335,00

9.11.2014	Oculotect	19,30
Summe:		1.384,45

b) für sonstige außergewöhnliche Belastungen i.H.v. insgesamt 3.001,20 €:

	Sonstige außergewöhnliche Belastungen (KZ 735)	
Datum	Artikel	Betrag
3.1.2014	Samariterbund – Notrufmiete 1/14	26,10
4.2.2014	Samariterbund – Notrufmiete 2/14	26,10
3.3.2014	Samariterbund – Notrufmiete 3/14	26,10
1.4.2014	Samariterbund – Notrufmiete 4/14	26,10
2.5.2014	Samariterbund – Notrufmiete 5/14	26,10
2.6.2014	Samariterbund – Notrufmiete 6/14	26,10
1.7.2014	Samariterbund – Notrufmiete 7/14	26,10
1.8.2014	Samariterbund – Notrufmiete 8/14	26,10
1.9.2014	Samariterbund – Notrufmiete 9/14	26,10
1.10.2014	Samariterbund – Notrufmiete 10/14	26,10
3.11.2014	Samariterbund – Notrufmiete 11/14	26,10
26.11.2014	Badewannen-Tür mit Montage	2.688,00
1.12.2014	Samariterbund – Notrufmiete 12/14	26,10
Summe:		3.001,20

Das Finanzamt anerkannte mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 die erklärten außergewöhnliche Belastungen (ausgenommen wurde der Einbau der Badewannentür) i.H.v. insgesamt 1.697,65 € (unter Berücksichtigung des Selbstbehaltens).

Der Betrag i.H.v. 1.697,65 € setzt sich aus den erklärten Krankheitskosten (KZ 730) i.H.v. insgesamt 1.384,45 € sowie der Notrufmiete 1-12/2014 i.H.v. insgesamt 313,20 € zusammen.

Gem. § 34 EStG 1988 wurde der Selbstbehalt i.H.v. 3.016,53 € wie folgt festgesetzt:

Selbstbehalt 2014:		Prozent- satz	
steuerpflichtige Bezüge (KZ 245)	15.945,47		
+ Sonstige Bezüge (KZ 220)	2.753,24		
- SV-Beiträge für sonst. Bezüge (KZ 225)	-140,41		
+ Einkünfte ohne inländ. Steuerabzug (KZ 359)	2.331,22		
+ Einkünfte aus V+V (KZ 370)	7.758,65		
+ ausländ. Einkünfte (KZ 440 + 453)	2.632,04		
- SA (Personenversich. etc.; KZ 455)	-357,31		
- SA (Spenden; KZ 451 + 562)	-624,34		
- SA (Kirchenbeitrag; KZ 458)	-133,27		
Summe Selbstbehalt:	30.165,29	x 10 %	= 3.016,53

Begründet wurde die Nichtanerkennung des Einbaus einer Badewannentür damit, dass der Einbau der Badewannentür in keinem unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang mit einer (festgestellten) Behinderung gestanden sei.

Der Entschluss zum Einbau einer Badewannentür als „vorausschauende Maßnahme“ zur Vermeidung künftiger altersbedingter Unfälle, sei im gegenständlichen Fall nicht zwangsläufig, sondern aus freien Stücken erfolgt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 7. April 2016 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Es sei eine bekannte Tatsache, dass die Beweglichkeit mit zunehmendem Alter abnehme und nicht verhinderbar sei. Ältere Menschen seien nach Sturzunfällen (insbesondere auf glatten und feuchten Böden) hilflos und auf fremde Hilfe angewiesen.

Auch Rufhilfe-Systeme würden in diesem Zusammenhang nur einen begrenzten Schutz bieten.

Die Bf. habe daher aufgrund ihres Alters (77 Jahre) den Einbau einer Badewannentür als sinnvolle Maßnahme erachtet, um eine tägliche Gefahrenquelle zu entschärfen.

Der Einbau sei somit in diesem Lebensalter zwangsläufig und nicht freiwillig erfolgt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. April 2016 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 hinsichtlich Berücksichtigung der Aufwendungen beim Einbau einer Badewannentür als unbegründet abgewiesen, da zum Zeitpunkt des Umbaus die Aufwendungen nicht durch eine nachgewiesene Krankheit bzw. amtlich bestätigte Behinderung bedingt gewesen seien.

Der Einbau einer Badewannentür stelle keine spezielle „altersbedingte“ Maßnahme dar, sondern werde auch von jüngeren, nicht gebrechlichen Personen vorgenommen, weshalb es an der gem. § 34 EStG 1988 geforderten Außergewöhnlichkeit mangle.

Die Bf. stellte daraufhin am 12. Mai 2016 einen Vorlageantrag zwecks Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihr bisheriges Beschwerdevorbringen wie folgt: Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich nicht um eine werterhöhende Maßnahme, sondern um einen „verlorenen Aufwand“.

Jüngere Personen würden sich schon aus „ästhetischen“ Gründen keine Badewannentüre einbauen lassen; weiters ist immer das Problem der mangelnden Dichtheit gegeben.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Beschwerdeausführungen folgendermaßen ergänzt:

ad Absetzung für Abnutzung (Vlg. 2013 + 2014):

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters zahle kein Fruchtnießer an den zivilrechtlichen Eigentümer ein Entgelt, dem er vorher die Liegenschaft geschenkt habe. Auch bestehe kein Unterschied zwischen einer Schenkung auf den Todesfall und der Schenkung mit einem Vorbehaltstrichtgenuss. In beiden Fällen sei ein Belastungs- und Veräußerungsverbot möglich.

Bei der Schenkung auf den Todesfall werde im Regelfall kein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingeräumt. Bei einer Schenkung mit einem Vorbehaltstrichtgenuss hingegen im Regelfall schon.

Auch sei eine eventuelle Substanzveränderung zum Beispiel durch die Versicherung gedeckt.

Das Belastungs- und Veräußerungsverbot sei im Grundbuch nicht eingetragen worden, lediglich das Fruchtgenussrecht sei eingetragen worden.

In diesem Zusammenhang bekräftigt die Vertreterin des Finanzamtes, dass der Bf. keine „AfA“, mangels entgeltlicher Abgeltung der Substanzveränderung, zustehe.

Die Bf. sei auch nach der Schenkung nicht mehr wirtschaftliche Eigentümerin der o.a. Liegenschaft, insbesondere sei das Belastungs- und Veräußerungsverbot im Grundbuch bis dato nicht eingetragen worden und die Bf. könne auch somit nicht mehr aus Eigenem die Liegenschaft veräußern.

ad Außergewöhnliche Belastung (Vlg. 2014):

Aufgrund von Vorkommnissen in der eigenen Partnerschaft, habe die Bf. seit vielen Jahren Ängste, ebenfalls pflegebedürftig zu werden. Um die Gefahrenquelle „Bad“ zu „entschärfen“ habe sie sich eine Badewannentüre einbauen lassen, ohne dass dadurch der Wert des Badezimmers erhöht worden wäre. Der Einbau, insbesondere bei alleinstehenden Personen, sei daher zwangsläufig erfolgt. Auch sei der Einbau außergewöhnlich, da es nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht üblich sei eine „Badewannen-Tür“ einbauen zu lassen (Problem der Dichtheit).

Das Badezimmer der Bf. verfüge nur über eine Badewanne und über keine zusätzliche barrierefreie Dusche.

Dem halte die Vertreterin des Finanzamtes entgegen, dass

- a) keine Zwangsläufigkeit gegeben sei, da der Einbau freiwillig vorgenommen und auch keine Behinderung nachgewiesen worden sei,
- b) es liege auch keine Außergewöhnlichkeit vor, da der Einbau von derartigen Badewannentüren der normalen Lebensführung zuzurechnen sei. Auch ein altersbedingter Umbau stelle keine Außergewöhnlichkeit dar, da dies die Mehrzahl der Bevölkerung treffe,
- c) letztlich werde durch den Einbau auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht beeinträchtigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Absetzung für Abnutzung (AfA) in den Streitjahren 2013 und 2014:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. hat die Liegenschaft (KG 007, EZ 008) in Wien, am 16. Mai 2008 gekauft und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Mit Schenkungsvertrag vom 16. Oktober 2012 hat die Bf. die Liegenschaft (KG 007, EZ 008) in Wien, an ihre Adoptivtochter To, unentgeltlich übertragen.

Gem. Punkt „Sechstens“ hat sich die Bf. den lebenslangen Fruchtgenuss an dieser Liegenschaft vorbehalten und mit ihrer Adoptivtochter auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot vertraglich vereinbart.

Strittig ist, ob trotz Schenkungsvertrag der Bf. (nunmehr Fruchtnießerin) weiterhin bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein AfA-Abzug für Inventar und Gebäude (unter Berücksichtigung eines Privatanteiles lt. obiger Tabellen) zusteht.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten (hier die Bf.), sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer (= Bf.) die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt.

Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt.

Dieser Wertverzehr trifft aber den **Eigentümer** des Wirtschaftsgutes und nicht denjenigen, der wie der Fruchtnießer ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftszielung verwendet, weshalb im Regelfall, wenn nicht besondere vertragliche Gestaltungen dem Fruchtnießer eine eigen tümerähnliche Rechtsstellung verschaffen, dem Fruchtnießer die AfA **nicht** zusteht (vgl. VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0257).

Maßgeblich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums ist somit, wem die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zukommt (vgl. VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Nur für den Fall, dass der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine „Zahlung für Substanzabgeltung“ in Höhe der bisher geltend gemachten AfA leistet, wäre diese Zahlung (und zwar als Aufwand und nicht als AfA) beim Fruchtnießer abzugsfähig; der Eigentümer würde dann daraus Einnahmen erzielen, denen die AfA als Ausgabe gegenüberstehen würde.

Die „Zahlung für Substanzabgeltung“ muss allerdings vertraglich vereinbart sein und ausreichend publizitätswirksam dokumentiert sein (z.B. in Form eines Notariatsaktes) und die Zahlungen müssen zudem tatsächlich erfolgen.

Im gegenständlichen Fall ist es aber zu einer **unentgeltlichen** Einräumung (siehe Schenkungsvertrag vom 16. Oktober 2012) des Fruchtgenussrechts gekommen, bei dem somit weder dem Fruchtgenussbesteller (= hier die Adoptivtochter der Bf.) noch dem Fruchtnießer (= hier die Bf.) eine AfA zusteht.

Gegenteiliges, d.h., dass es zu einer „Zahlung für Substanzabgeltung“ gekommen ist, wurde jedenfalls trotz Vorhalt (siehe Schriftsatz vom 3. März 2016) seitens der Bf. weder behauptet noch nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Aus diesem Grunde gelangt der Senat zur Ansicht, dass im gegenständlichen Fall das (wirtschaftliche) Eigentum nicht der Bf. sondern der Adoptivtochter der Bf. zuzurechnen ist, da diese auch die „Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen“ zu tragen hat; Zahlungen für eine Substanzabgeltung von der Bf. an die Adoptivtochter wurden in den Streitjahren nachweislich nicht getätigt (siehe Niederschrift vom 17. Juni 2019).

Auch dass die Bf. z.B. bei einem etwaigen Verkauf der Liegenschaft profitieren würde, ist für das Bundesfinanzgericht aufgrund der Vereinbarungen im Schenkungsvertrag vom 16. Oktober 2012 nicht nachvollziehbar.

Dass im gegenständlichen Fall die Adoptivtochter der Bf. die Wertänderungen zu tragen hat, ändert auch nicht die Aussage der Bf., dass für sie das Fehlen der Möglichkeit die Liegenschaft ohne die Zustimmung ihrer Adoptivtochter zu verkaufen, keine Änderung der Situation gegenüber einem Alleineigentum darstelle, da sie aufgrund ihres Alters nicht mehr gewillt sei nochmals umzuziehen.

Auch der Hinweis auf eine Betrachtung „so wie wenn“ (siehe Schreiben vom 3. September 2015) die Bf. weiterhin Alleineigentümerin wäre, ändert nichts am Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums an die Adoptivtochter, aufgrund deren Annahme des

Schenkungsvertrages vom 16. Oktober 2012, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen der Bf. ins Leere gehen.

2. Außergewöhnliche Belastung im Streitjahr 2014:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. erklärte Krankheitskosten (KZ 730) i.H.v. insgesamt 1.384,45 € sowie sonstige außergewöhnliche Belastungen i.H.v. insgesamt 3.001,20 € (dieser Betrag beinhaltet auch den Einbau einer Badewannentür i.H.v. 2.688 €).

Das Finanzamt ermittelte gem. § 34 EStG 1988 für das Veranlagungsjahr 2014 einen Selbstbehalt i.H.v. 3.016,53 € (siehe obige Tabelle) und außergewöhnliche Belastungen i.H.v. insgesamt 1.697,65 € (= ohne Berücksichtigung des Einbaus einer Badewannentür).

Die Bf. hat zum Zeitpunkt des Einbaus der Badewannentür über keinen amtlich bestätigten Grad einer Behinderung verfügt und bezog in den Streitjahren keinerlei Pflegegeld.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 sieht vor, dass bei Ermittlung des Einkommens u.a. 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 (der bloße Einbau einer Badewannentür stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Generalsanierung eines Bades dar; siehe Jakom, EStG 1988 § 18, S 969) 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 z.B. Aufwendungen, die freiwillig geleistet werden (Jakom/Baldauf EStG³, § 34 Rz 41).

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. VwGH 10.9.1998, 96/15/0152).

Eine andere Beurteilung könnte nur dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. deren Prothesen o.ä.) oder wegen ihrer spezifisch nur für **Behinderte** geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (zB VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 ; zB UFS 1.6.2007, 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 o.ä. Gegenwertgedanke nicht greifen (VfGH 13.3.2003, B 785/02).

Wie bereits oben ausgeführt wurde, liegt im gegenständlichen Fall keine Baumaßnahme in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Behinderung vor, da in den Streitjahren für die Bf. keine derartige Einstufung vorliegt und auch in diesen Jahren keinerlei Pflegegeld bezogen wurde.

Es sind also für den gegenständlichen Fall die bereits o.ä. „allgemeinen Bestimmungen“ zu den außergewöhnlichen Belastungen heranzuziehen:

- Außergewöhnlichkeit
- Zwangsläufigkeit
- wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Selbstbehalt).

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

Die Bf. brachte im Wesentlichen vor, dass die Beweglichkeit von Menschen mit zunehmenden Alter abnehme und nicht verhinderbar sei. Dies führe zu einer erhöhten Anfälligkeit für lebensbedrohliche Sturzunfälle.

Auch Hilferufsysteme würden nur einen begrenzten Schutz dagegen bieten, da bei einem Sturz oftmals auch das Hilferufsystem nicht mehr aktiviert werden könne.

Das Reduzieren einer Sturzgefahr insbesondere im Bad (erhöhte Bodenfeuchtigkeit) durch Einbau einer Badewannentür wäre somit eine äußerst sinnvolle und effektive Maßnahme zur Vermeidung von Stürzen insbesondere bei älteren Personen (die Bf. ist zum Beschwerdezeitpunkt 7. April 2016, bereits 77 Jahre alt gewesen).

Der Einbau der Badewannentür erfolgte nach Ansicht der Bf. gemäß den Naturgesetzen somit zwangsläufig und nicht freiwillig.

Wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung wäre aber das Vorliegen einer entsprechenden (Geh-)Behinderung. Eine derartige Behinderung bzw. eine Krankheit oder ein körperliches Gebrechen der Bf., welche den gegenständlichen Badewannenumbau erforderlich gemacht hätte, liegt hier jedoch nicht vor.

Es liegt keine amtliche Feststellung bzw. Bescheinigung einer Gehbehinderung vor.

Es ist auch nicht erkennbar (bzw. wird von der Bf. nicht behauptet), dass der Eintritt einer Gehbehinderung in absehbarer Zeit wahrscheinlich ist. Die Bf. räumt selbst ein, dass der Alterungsprozess nicht gleichzeitig bei allen Menschen auftritt (siehe Schreiben vom 7. April 2016).

Den strittigen Aufwendungen mangelt es daher an der gesetzlich geforderten Zwangsläufigkeit.

Weiters ist festzustellen, dass nach der Gegenwerttheorie nur ein **behinderungsbedingter** Mehraufwand steuerlich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnte.

Die von der Bf. eingebaute Badewannentür allein lässt nicht erkennen, dass diese behinderungsspezifisch konzipiert bzw. ausschließlich für Behinderte von Nutzen wäre, wie z.B. behindertengerechte Vorrichtungen, wie etwa Haltegriffe, Klappsitze oä (siehe Rechnung vom 26. November 2014).

Somit erweist sich der Einbau generell - nicht nur für Körperbehinderte - als zweckmäßig.

Aufwendungen sind dann **außergewöhnlich** im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988, wenn diese über dem Rahmen dessen liegen, was Steuerpflichtige ähnlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse für solche Aufwendungen auszugeben pflegen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnlichen Belastungen.

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung.

Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine außergewöhnliche Belastung vor, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197).

In Anbetracht der Einkommens- und Vermögensverhältnisse bzw. des wirtschaftlichen Einkommens der Bf. als auch im Hinblick auf das die in Rede stehenden Ausgaben verursachende Ereignis gehören die gegenständlichen Anschaffungskosten typischerweise zur normalen Lebensführung der Bf.; die strittigen Kosten liegen nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach innerhalb des Üblichen. Gegenständlich war somit von einer Normalausstattung und damit nicht von durch eine **Behinderung** verursachten Mehraufwendungen auszugehen.

Aufwendungen für die Einrichtung und Instandhaltung einer Wohnung, die durch die laufende Benutzung einer Wohnung erforderlich sind oder die dazu dienen, die Wohnung den veränderten Lebensbedürfnissen des Steuerpflichtigen anzupassen, haben die ganz überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen regelmäßig (wenn auch in größeren Zeitabständen) zu tragen.

Es handelt sich dabei um Erscheinungen des täglichen Lebens, die den Charakter des Außergewöhnlichen entbehren.

Gleiches gilt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch für den Einbau einer Badewannentür zur Verhinderung des Stolperns bzw. Stürzens. Sie wird auch von Personen ohne Behinderung gewünscht und als zweckmäßig erachtet.

Da die gegenständlichen Wohnungskosten der Mehrheit der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommensverhältnissen in annähernd gleicher Höhe erwachsen, kann im Beschwerdefall auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit als nicht gegeben erachtet werden.

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 Erkenntnis B 785/02 gefordert - liegt im Beschwerdefall nicht vor. Dass das Bad in seiner konkreten Ausgestaltung für einen "gesunden" Dritten keinen bzw. nur einen eingeschränkten Wert hätte, ist nicht erkennbar.

Da die restlichen erklärten Krankheitskosten (siehe obige Tabellen) nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 nicht den o.a. gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 ermittelten Selbstbehalt übersteigen, war eine detaillierte Würdigung dieser Aufwendungen entbehrlich, da unter diesem Titel keine außergewöhnlichen Belastungen (steuerwirksam) in Abzug gebracht werden können.

Das Finanzamt hat daher den beantragten Aufwendungen betreffend Einbau einer Badewannentür zu Recht die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung versagt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Absetzung für Abnutzung bzw. zur außergewöhnlichen Belastung ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung (siehe die o.a. Judikatur). Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2019