



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 11

GZ. RV/0340-G/06

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Dr.Ingo-Jörg KÜHNFELS und Mag. Walter ZAPFL im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., vertreten durch DSG WirtschaftstreuhandgmbH, 8010 Graz, Heinrichstraße 97, vom 19. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Katharina Deak, vom 22. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 nach der am 1. Juni 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Ärztin, begehrte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastungen ua. den Abzug der Kosten für einen Badezimmerumbau (als nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel) iHv. insgesamt € 21.205,66.

Der Abgabenerklärung war ein an die Bw. adressiertes Schreiben der bauausführenden Fa. F Bäder-Wärme-Klimatechnik-GmbH vom 2. März 2004 mit folgendem Text beigelegt:

*„Hiermit bestätigen wir, dass das Bad [der Bw.] ..... entsprechend der Behinderung unserer Kundin umgebaut wurde. Der Waschtisch ist rollstuhlunterfahrbar. Eine Mauer wurde entfernt,*

*sodass das WC mit einem Dusch- und WC-Rollstuhl leicht erreichbar ist. Die Badewanne wurde entfernt und durch eine große, extraflache, bodeneben eingebaute Duschtasse ersetzt. Weiters wurde ein Fönplatz mit Spiegel für einen eventuellen Rollstuhlgebrauch eingerichtet. Durch die zuvor beschriebenen Maßnahmen entstand in der Badezimmermitte ein großzügiger Rangierbereich für einen Rollstuhl bzw. für Personen, die zu einer eventuellen Hilfestellung erforderlich wären."*

In der Rechnung der Fa. F vom 14. Oktober 2003 wurden der Bw. im Wesentlichen folgende Positionen verrechnet:

- Rohinstallation: komplette Kalt- und Warmwasserleitungen ab Wasserzähler, komplette Abflussanschlussleitungen von den Einrichtungsgegenständen bis zum Abfallstrang, Badheizkörper als Raumteiler samt Ventilgarnitur
- Sanitäre Ausstattungen: Duschanlage (bestehend aus Duschtasse 100 x 100 cm, extraflach; Duschpaneel mit Regenbrause und Licht; Duschabtrennung mit Schiebetüren; Eckeinstieg), Waschtischanlage (Waschtisch; Spiegelschrank; Sifon; Eckventile; Chromablage), Wandbidet, Tiefspül-WC, Möbel (bestehend aus Abdeckplatte, Unterschrank, Ladenelement mit zwei Schubladen, Oberschrank, Spiegel, Leuchte), Wäscheabwurf
- Diverses Material (Armaturen, Klappsitz samt Sitzfläche, Scherenspiegel, Lotionsspender, Föhnhalter, Elektroheizpatrone mit Schaltuhr ua.)
- Verfliesung des Bades und der Küche
- Montage (Arbeit betreffend De- und Wiedermontage)
- Küchenanschluss (Spülkasten, Kupferrohr, Kartusche, Schelleckventil etc.)

Aktenkundig ist weiters eine Kopie einer vom Gesundheitsamt des zuständigen Magistrates ausgestellten Bescheinigung („*zur Vorlage beim Finanzamt*“) vom 7. Dezember 1999, welcher zufolge bei der Bw. folgende Gesundheitsbeeinträchtigungen bestehen:

- Blutfetterhöhung (fettarme Diät erforderlich)
- Untere Plexusparese rechts (Gebrauchsarm)
- Subclavia-(=Schlüsselbein-)Thrombose links
- Höhergradige degenerative Veränderungen der Halswirbelsäule.

Die diesbezügliche Minderung der Erwerbsfähigkeit der Bw. beträgt laut Bescheinigung 70% (dauernd seit 1996).

Im angefochtenen Bescheid versagte das Finanzamt den geltend gemachten Aufwendungen für die Badrenovierung die Abzugsfähigkeit. Begründend wurde ausgeführt, dass derartige Aufwendungen nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wenn es sich um einen verlorenen Aufwand handelt. Die komplette Sanierung des Badezimmers mit Austausch sämtlicher Sanitäreinrichtungen sowie neuer Möblierung stelle hingegen bloß eine Vermögensumschichtung dar, weil sich dadurch der Wohnungswert erhöht habe.

In der dagegen erhobenen Berufung macht die Bw. im Wesentlichen geltend, dass ihr (altes) Bad nicht sanierungsbedürftig gewesen und der Umbau nur auf Grund ihrer Behinderung erfolgt sei. Die Kosten eines behindertengerechten Badezimmerumbaus würden jedoch laut Lohnsteuerprotokoll außergewöhnliche Belastungen darstellen. Ein „Behindertenbad“ erhöhe entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch nicht den Verkehrswert eines Hauses, sondern vermindere diesen vielmehr.

Der Berufung war wiederum ein Schreiben der Fa. F – datiert mit 11. April 2005 – beigefügt, mit welchem „bestätigt“ wird, dass das im Jahr 2003 eingebaute Bad „*den neuen Anforderungen*“ der Bw. entspreche. Da die Bw. seit einer Operation unter gewissen motorischen Einschränkungen leide, sei das bestehende Badezimmer mit einer Badewanne und einer Dusche mit hohem Einstieg nicht mehr brauchbar gewesen. Die Wanne sei entfernt sowie die Dusche vergrößert und „*barrierefrei*“ gemacht worden. Die Duschkabine erlaube eine Benützung mit einem „*eventuell notwendigen Rollstuhl*“. WC und Bidet seien auf die barrierefreie Normhöhe von 48 bis 50 cm angehoben worden. Das Bidet könne erforderlichenfalls sofort abmontiert und der dadurch gewonnene Platz als Rangierplatz für einen Rollstuhl verwendet werden.

In seiner Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt von den beantragten Kosten nunmehr einen Betrag von € 282,60 (für einen Klappsitz mit Sitzfläche) als außergewöhnliche Belastung. Der Abzug der übrigen Kosten wurde mit der Begründung verwehrt, dass nur behinderungsbedingte Mehraufwendungen abzugsfähig seien, nicht aber Aufwendungen für die Standardausstattung, da diese einen Gegenwert hätten und daher diesbezüglich nur eine Vermögensumschichtung vorliege. Zudem lasse der laut Rechnung erfolgte Austausch sämtlicher Leitungen den Schluss zu, dass nicht bloß ein Umbau, sondern vielmehr eine Generalsanierung des Bades vorgenommen worden sei. Mit Ausnahme des Klappstzes handle es sich bei den Sanitätsgegenständen um Standardeinrichtungen, und nicht um Zusatzeinrichtungen, die nur für einen Behinderten von Nutzen wären. Überdies sei aus der (bereits seit 1999 bestehenden) Bestätigung des Magistrates nicht erkennbar, dass auf Grund der darin angeführten Erkrankungen ein Rollstuhl notwendig sei.

Mit ihrem Vorlageantrag rügt die Bw. ua., das Finanzamt habe die genauen Beschreibungen bzw. Bestätigungen der bauausführenden Firma in keiner Weise gewürdigt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei keine Generalsanierung, sondern der Umbau in ein behindertengerechtes Bad erfolgt. In diesem Fall würden sowohl die Aufwendungen für durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten als auch Kosten für weitere mittelbare Maßnahmen außergewöhnliche Belastungen darstellen. Hinsichtlich der Anmerkung im angefochtenen Bescheid, wonach auf Grund der vorliegenden Erkrankungen ein Rollstuhl nicht notwendig sei, führt die Bw. aus, dass sie als Ärztin über den Verlauf ihrer Behinderung genauestens Bescheid wisse und die Notwendigkeit eines Rollstuhles jedenfalls drohe. Es sei auch nicht einsichtig, das Bad erst im fortgeschrittenen Stadium der Behinderung zu adaptieren.

Am 26. März 2007 nahm der Referent des UFS einen Ortsaugenschein im Wohnhaus der Bw. vor, in dessen Verlauf auch einige Fotos gemacht wurden. Im Zuge der unter Einem durchgeföhrten Befragung gab die Bw. an, dass sie keinen Rollstuhl habe bzw. derzeit auch keinen benötige. Auf Grund ihrer körperlichen Einschränkung (Armlähmung) sei es ihr nicht möglich, „auf Krücken“ zu gehen. In den letzten Jahren habe sie sich ca. vier Mal verletzt und infolgedessen jeweils - leihweise - einen Rollstuhl benötigt. Auf Grund ihrer Erkrankung bestehe eine erhöhte Sturzneigung.

Per 2. Mai 2007 legte die Bw. schließlich ein Schreiben eines Facharztes für Psychiatrie und Neurologie (Dr. CP) vom 24. April 2007 vor. Diesem zufolge bestehe bei der Bw. „*im Rahmen einer Gefäßerkrankung nach einigen Schlaganfällen eine erhöhte Sturzneigung, die in den letzten zwei Jahren vier Mal zu Stürzen mit behandlungsbedürftigen Verletzungen geführt hat. Da [die Bw.] krankheitsbedingt auch nicht in der Lage ist mit Stützkrücken zu gehen, war sie in den letzten zwei Jahren zwei Mal darauf angewiesen, vorübergehend einen Rollstuhl zu benutzen.*“

Die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter sind der am 1. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ohne Angabe von Gründen fern geblieben (Zustellung der Ladungen ausgewiesen).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid wurden die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die – ihren Angaben zufolge durch ihre eigene Behinderung bedingte – Errichtung eines behindertengerechten Badezimmers nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Die im Berufungsfall maßgebende Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

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

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

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.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG können unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastungen ua. Aufwendungen iSd. § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst (.....) pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 leg. cit. und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

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

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

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

*(....)*

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

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

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern im Regelfall allerdings keine außergewöhnliche Belastung dar, da durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. zB VwGH vom 10. September 1998, 96/15/0152). Eine andere Beurteilung könnte nur dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen o.ä.) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (zB VwGH vom 22. Oktober 1996, 92/14/0172). 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 obige Gegenwertgedanke nicht greifen (s. nochmals zB VfGH vom 13. März 2003, B 785/02).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass allenfalls ausschließlich durch die amtlich bestätigten Behinderungen der Bw. bedingte Anschaffungskosten für diverse Sanitäreinrichtungsgegenstände (bzw. damit zusammenhängende Errichtungskosten) als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden könnten. Die Kosten der jeweiligen Standardausstattung wären diesfalls jedoch – auf Grund der Gegenwerttheorie – von den Gesamtkosten in Abzug zu bringen.

In Anbetracht dieser Rechtslage gelangte der Senat aus folgenden Gründen zu der Ansicht, dass den strittigen Kosten im angefochtenen Bescheid die Abzugsfähigkeit zu Recht – und zwar zur Gänze – versagt geblieben ist:

Der geltend gemachte Aufwand stellt nach Auffassung des Senates keinen – ausschließlich oder überwiegend – behinderungsbedingten **Mehraufwand** dar. Die neu angeschafften bzw. eingebauten Sanitäreinrichtungsgegenstände, wie insbesondere Waschtischanlage, Schrank mit Spiegel und Laden, WC und Bidet, lassen nicht erkennen, dass diese behinderungsspezifisch konzipiert bzw. ausschließlich für Behinderte bestimmt wären. Auch die Duschsanlage weist keine behinderungsbedingten Besonderheiten auf und kann überdies auf Grund der am Boden verlaufenden, erhöhten Schiebetürleisten – wenn überhaupt – nur erschwert mit einem Rollstuhl befahren werden. Das Duschpaneel mag zwar von gehobener Qualität (Regenbrause, Licht etc.) und Preisklasse sein, weist aber ebenso wenig behindertengerechte Spezifika auf. Der Umstand, dass Bidet und Handtuchablage (unter dem Waschtisch) schnell

und einfach abmontierbar sind, ist aus Sicht eines „Nicht-Behinderten“ nicht als wertmindernd (bzw. gar als wertlos) zu erachten. Die übrigen (kleineren) Anschaffungen wie zB Sifon, Armaturen, Ventile, Fönhalter, Lotionsspender, Scherenspiegel etc. können ebenfalls nicht als über das Ausmaß einer Standardausstattung eines „Nicht-Behinderten“ hinausgehend eingestuft werden, sondern sind zum Teil sogar zwangsläufig mit der Errichtung eines Badezimmers verbunden (Armaturen, Sifon, Ventile uä.). Auch der Klappsitz allein kann - nicht zuletzt angesichts der vorangeführten Umstände wie insbesondere dem Mangel an Haltemöglichkeiten und der nicht vorhandenen Barrierefreiheit der Duschkabine – nicht als behinderungsbedingter Aufwand betrachtet werden. Auffallend ist überdies das völlige Fehlen von typisch behinderungsbedingten Vorrichtungen, wie insbesondere Haltegriffen.

Es handelt sich daher bei den gegenständlichen Kosten - im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse - um keine atypischen, außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen. Ein behinderungsgerechter Mehraufwand – wie vom VfGH im bereits zitierten Erkenntnis B 785/02 vom 13. März 2003 gefordert – liegt im Berufungsfall nicht vor. Durch den Badezimmerumbau hat das Haus der Bw. zweifelsohne eine entsprechende Wertsteigerung erfahren, welche auch von einem potenziellen – „nicht-behinderten“ – Käufer entsprechend abzugelten wäre. Dass das Bad in seiner konkreten Ausgestaltung für einen „gesunden“ Dritten keinen bzw. nur einen eingeschränkten Wert hätte, ist nicht erkennbar. Es mangelt daher am für die Abzugsfähigkeit unabdingbaren Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit.

Ergänzend sei zudem angemerkt, dass es offenbar auch am erforderlichen – unmittelbaren - kausalen Zusammenhang zwischen den Behinderungen der Bw. und dem Badezimmerumbau mangelt. Die vom Gesundheitsamt bescheinigten Einschränkungen (Blutfetterhöhung, Gebrauchsarm, Thrombose im Bereich des Schlüsselbeines sowie Veränderungen der Halswirbelsäule) indizieren keine zwingende Notwendigkeit der Verwendung eines Rollstuhles bzw. nicht einmal eine Einschränkung der Gehfähigkeit. Dass auf Grund der vorhandenen Behinderungen in weiterer Folge irgendwann einmal die Verwendung eines Rollstuhles erforderlich sein werde - wie von Seiten der Bw. behauptet -, ist weder aus der Bestätigung des Gesundheitsamtes noch aus dem nachgereichten Schreiben Dris. CP zu entnehmen. In Letzterem wird die zweimalige – jeweils vorübergehende – Verwendung eines Rollstuhles auch nicht unmittelbar auf die Behinderungen der Bw. zurück geführt, sondern als Folge von erlittenen Sturzverletzungen dargestellt. Auch wenn die Bw. auf Grund von *Verletzungen* in den letzten Jahren zweimal auf die vorübergehende Verwendung eines Rollstuhles angewiesen war, so ist dies nicht ausreichend, um den für eine Abzugsfähigkeit erforderlichen ursächlichen Zusammenhang der ausgewiesenen *Behinderungen* mit dem erfolgten Badezimmerumbau herzustellen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Angaben der Bw. (im

Zuge des Ortsaugenscheines) zu verweisen, wonach sie derzeit (rund acht Jahre *nach* Bescheinigung der Behinderungen) keinen Rollstuhl benötige.

Aus den dargestellten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden und den geltend gemachten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zur Gänze –auch hinsichtlich des Klappsitzes – zu versagen.

Graz, am 1. Juni 2007