



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Helga Hochrieser, Mag. Belinda Maria Eder und Robert Wittek im Beisein der Schriftführerin Frau Ingrid Pavlik über die Berufung der Dr.EK, 2300, vertreten durch Helmut Herenda, Steuerberater, 1140 Wien, Missingdorfstraße 3, vom 8. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 9. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte für das Jahr 2003 in der elektronisch eingelangten Erklärung die Anerkennung von Euro 27.230,58 als andere außergewöhnliche Belastungen (KZ 735). Sie wurde daraufhin mittels Ergänzungsersuchens um Vorlage sämtlicher Belege der Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Belastung, mit entsprechender Aufstellung, ersucht. Da diese Vorlage nicht erfolgte, wurden die außergewöhnlichen Belastungen im Einkommensteuerbescheid 2003 nicht berücksichtigt.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

„In der Steuererklärung wurde eine außergewöhnliche Belastung von € 27.230,58 geltend gemacht. Ein Nachweis über die Aufwendungen wurde bis dato nicht beigebracht. Dies wird

nun nachgeholt. Im Jahr 2002 erlitt der Ehegatte meiner Mandantschaft Lk einen schweren Schlaganfall, aufgrund dessen er gelähmt ist (Grad der Behinderung 100 %). Vom März 2002 bis Oktober 2003 war er im Geriatriezentrum Am Wienerwald in Behandlung bzw. Pflege. Um dem Ehegatten meiner Mandantschaft den Aufenthalt im Familienkreis mit der notwendigen Pflege anbieten zu können, musste die Liegenschaft in 2301, behindertengerecht adaptiert werden. Die geltend gemachten Ausgaben sind aus beiliegenden Rechnungen ersichtlich und stellen sich wie folgt dar:

BW € 24.900,--

Betten Reiter € 544,40

MA 6 € 1.785,18

Summe € 27.230,58

Ich beantrage daher die Veranlagung gemäß Erklärung vorzunehmen. Für den Fall der Vorlage der Berufung an die 2. Instanz beantrage ich eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.“

Das Finanzamt richtete danach ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt an die Bw.:

„- Die Rechnungen „WBAu“ lauten auf den Namen des Gatten. Die Ehegattin kann nur im Rahmen ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden, Kosten zu übernehmen. Bezieht der Ehegatte eigene Einkünfte, so ist primär er verpflichtet, diese Kosten zu tragen.

- Aus den vorgelegten Rechnungen geht keine behindertengerechte Adaptierung (verlorengegangener Aufwand wie Behinderten-WC, Einbau Lift etc.) hervor. Nur Zubauarbeiten, teilweiser Abbruch und Vergrößerung der Terrasse, Durchbruch neues Haus-altes Haus, wärmegedämmter Dachausbau, Fassadenputz Althaus, Kanalisierung etc. sind ersichtlich. Die Adaptierung erfolgte nicht am Hauptwohnsitz, sondern am Zweitwohnsitz und ist daher nicht zwangsläufig.

- Die Ausgaben beim „Reiter“ für waschbare Decke, Polster und Bettwäsche sind nicht außergewöhnlich.

- Aus den Zahlungsbelegen an MA 6 geht nicht hervor, wofür die Ausgaben sind.

Das Finanzamt beabsichtigt die beantragten Kosten aus o.a. Gründen nicht zu berücksichtigen. Um schriftliche Stellungnahme wird ersucht.“

Dieser Vorhalt wurde vom Steuerberater der Bw. wie folgt beantwortet:

„Herr Lk erlitt im Jahre 2002 einen schweren Schlaganfall und ist seit dieser Zeit in einen Rollstuhl gefesselt. Die Behinderung ist so schwer behindert, dass ihm die Pflegestufe 7, die höchstmögliche, zuerkannt wurde. Er lebte mit seiner Gattin bis zu der Erkrankung in Wien<sup>9</sup> in einer Mietwohnung, die dem Durchschnitt der Wohnungen in den Gründerzeithäusern entsprach. Durch die Enge der Räumlichkeiten war an eine Rückkehr des Patienten in seine Wohnung nicht zu denken. Um Herrn K im familiären Umkreis pflegen zu können, einen dauernden Heimaufenthalt wollte die Familie dem Patienten nicht zumuten, wurde der ehemalige Zweitwohnsitz, der im Eigentum des Gatten meiner Mandantschaft steht, daher wurden auch die Rechnungen auf ihn ausgestellt, behindertengerecht um- und ausgebaut. Es wurden die Türendurchlässe auf die Größe von Rollstühlen angepasst, Rampen von der Terrasse in das Haus errichtet, ein behindertengerechtes Bad eingebaut. Eine genauere Baubeschreibung habe ich vom Baumeister anfordert, doch leider ist diese bei mir noch nicht eingetroffen. Herr K hat nun den Hauptwohnsitz in GE. Die Finanzierung der Adaptierungsarbeiten erfolgte durch meine Mandantschaft, da das Einkommen des Ehegatten bereits durch die Zahlungen für die ärztliche Versorgung und Pflege verbraucht wird und somit keinerlei Mittel für den Umbau zur Verfügung standen.

Die Zahlungen an die MA 6 betreffen den Selbstbehalt für den Aufenthalt im Geriatriezentrum Am Wienerwald, besser bekannt unter dem Namen „Versorgung Lainz“.

Nach Rücksprache mit meiner Klientin, teile ich Ihre Ansicht, dass die Ausgaben beim „Reiter“ nicht außergewöhnlich sind.“

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung abgewiesen:

„Da der Ehegatte eigene Einkünfte bezieht (wirtschaftliches Einkommen 2003 des Gatten: € 20.809,59 und € 15.729,- Pflegegeld = € 36.538,59) ist primär er verpflichtet, die Kosten aufgrund seiner Behinderung zu tragen. Nur für den Fehlbetrag kann die Ehegattin im Rahmen ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten werden, die Kosten zu übernehmen. Da die geltend gemachten Kosten (€ 27.230,58) zur Gänze im Einkommen des Gatten Deckung finden, ist eine Berücksichtigung von Kosten als außergewöhnliche Belastung bei ihrer Arbeitnehmerveranlagung nicht möglich. Eine weitere Prüfung, ob es sich bei den beantragten Kosten grundsätzlich um eine außergewöhnliche Belastung beim Ehegatten handelt (zuständig wäre das Wohnsitzfinanzamt Gänserndorf) unterbleibt aus verwaltungsökonomischen Gründen.“

Dagegen wurde ein Vorlageantrag ohne weitere Begründung eingebracht, wobei die Entscheidung durch den gesamten Senat in mündlicher Verhandlung beantragt wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete an die Bw. folgenden Vorhalt:

„Aus den vorgelegten Rechnungen geht keine behindertengerechte Adaptierung (verlorengangener Aufwand wie Behinderten-WC, Einbau Lift etc.) hervor. Nur Zubauarbeiten, teilweiser Abbruch und Vergrößerung der Terrasse, Durchbruch neues Haus-altes Haus, wärmegedämmter Dachausbau, Fassadenputz Althaus, Kanalisierung etc. sind ersichtlich. Sie werden aufgefordert, den Zusammenhang der einzelnen Rechnungsposten mit der Behinderung des Ehegatten darzustellen bzw. jene Aufwendungen auszuscheiden, die damit nicht im Zusammenhang stehen.

Dieser Vorhalt wurde wie folgt beantwortet.

„Im Anhang übersende ich einen Einreichplan sowie die dazugehörige Baubeschreibung über den Umbau des Wohnhauses in O. Weiters übersende ich ein Schreiben des Architekten DI Zauchenberger, in dem das Bauvorhaben nochmals kurz umschrieben wird. Aus dem Plan ist ersichtlich, dass der stark umrandete Teil neu errichtet wurde. Das neue Badezimmer wurde notwendig, um den pflegebedürftigen Bauherrn Lk im Rollstuhl betreuen zu können. Auch der neue Schlafraum wurde rollstuhlgerecht (größere Türen) errichtet. Der Zugang zu dem Gebäude wurde insofern geändert, als dass alte Stiegen abgebrochen und rollstuhlgerechte Rampen angelegt wurden. Für eine persönliche Erläuterung des Bauvorhabens zur Errichtung eines barrierefreien Zugangs auf der Liegenschaft bzw. in deren Räumlichkeiten steht das Architekturbüro und ich gerne zur Verfügung. Auch der Konnex zu den gelegten Rechnungen kann in einem persönlichen Gespräch besser dargelegt werden. Dem beigelegt war ein Schreiben des genannten Architekten sowie der Grundriss und die Baubeschreibung.

In der am 9. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

„Steuerberater:

Dem Argument des Finanzamtes, die geltend gemachten Aufwendungen fänden zur Gänze im Einkommen des Ehegatten der Berufungswerberin Deckung, ist einerseits entgegenzuhalten, dass der Ehegatte aus eigenem Einkommen die slowakischen Pflegerinnen bezahlt hat; andererseits handelte es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen über ca. € 27.000,-- nur um einen Teilbetrag der beim Umbau insgesamt angefallenen Kosten.

Geltend gemacht wurden ausschließlich diejenigen Aufwendungen, die mit dem behindertengerechten Umbau des bisherigen Zweitwohnsitzes verbunden waren; ich lege dem Berufungssenat Fotos vor, aus denen die Situation vor und nach dem Umbau ersichtlich ist. Hier geht hervor, dass beispielsweise rollstuhlgerechte Rampen geschaffen wurden, ebenso kam es zu einer Verbreiterung der Türen sowie zu einer ebenen und damit ebenfalls behindertengerechten Ausstattung des Badezimmers.

FA-Vertreter:

Nach der bisherigen Aktenlage war ersichtlich, dass die geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze im Einkommen des Ehegatten der Berufungswerberin Deckung gefunden haben. Dem Finanzamt war bisher nicht bekannt, dass weitere Aufwendungen angefallen sind, die vom Ehegatten geltend gemacht hätten werden können, wobei hinzuzufügen ist, dass die Veranlagung des Ehegatten im Finanzamt Gänserndorf Mistelbach zu erfolgen hat, weshalb nicht beurteilt werden kann, ob diese Kosten auch tatsächlich vom Ehegatten abgesetzt worden sind.

Das Finanzamt hat aber bereits in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass gegen eine prinzipielle Anerkennung der übersteigenden Aufwendungen durch die Ehegattin im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltspflicht keine Bedenken bestehen. Dazu müsste aber bekannt sein, wie hoch die insgesamt behinderungsbedingt angefallenen Aufwendungen tatsächlich sind.

Die Referentin hält vor, dass der Ehegatte der Berufungswerberin von Jänner bis Oktober 2003 im Pflegeheim war und daher allenfalls eine Heimpflege nur für die Monate November und Dezember 2003 gegeben sein konnte. Die für die Pflegerinnen aufgewendeten Kosten finden aber ganz offensichtlich im Pflegegeld Deckung.

Steuerberater:

Ich weise nochmals darauf hin, dass der Umbau insgesamt eine weitaus größere Summe ausgemacht hat als die geltend gemachten Kosten und dass diese Aufwendungen zumindest zum Teil aus dem Vermögen des Ehegatten der Berufungswerberin gedeckt worden sind.

Hinzuweisen ist aber darauf, dass meine Mandantin Zahnärztin war und damit sicherlich über das größere Vermögen verfügt hat."

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

Strittig ist die Gesamthöhe der außergewöhnlichen Belastungen.

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:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

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 Duschklapsitzes, 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 (abgesehen von den Ausgaben BettenReiter in Höhe von Euro 545,40) zum Großteil um spezifisch behindertengerechte Maßnahmen sowie damit in Zusammenhang stehende Arbeiten sowie um Pflegeheimkosten gehandelt. Die Kosten für diese behindertengerechten Maßnahmen sind - da die geschaffenen Einrichtungen nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben - in Höhe von insgesamt Euro 24.900,-- als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 1 Abs. 3 und § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung des Steuerpflichtigen veranlasst sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Unter Hilfsmitteln sind dabei auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen (VfGH 13.3.2003, B 785/02).

Ein Umbau vom Bad in der Form, dass Herr Lk im Rollstuhl betreut werden kann sowie die Adaptierung des neuen Schlafraums und die Errichtung eines barrierefreien Zugangs auf der Liegenschaft bzw. in deren Räumlichkeiten, stellt daher grundsätzlich ebenfalls ein Hilfsmittel im Sinne der zitierten Verordnung dar. Dafür getätigte Ausgaben wären somit ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts und ohne Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung bei dem Behinderten selbst abzugsfähig.

Unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind.

Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit eine bloße Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (z.B. VfGH 10.9.1998, 96/15/0152). Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann nur dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge spezifisch nur für bestimmte individuelle Personen oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Dies ist im vorliegenden Fall gegeben.

Für die Zwangsläufigkeit der strittigen Kosten, die gemäß § 34 Abs. 1ff EStG 1988 eines der Kriterien für die Absetzbarkeit ist, muss auf die Unterhaltsverpflichtung der Bw. gegenüber ihrem Gatten Bedacht genommen werden.

In der zivilgerichtlichen Praxis werden folgende pauschale Prozentregeln zur Ermittlung des Unterhaltsanspruches des Ehegatten mit geringerem (bzw. nicht vorhandenem Einkommen) gegenüber dem Ehegatten mit höheren (bzw. einzigen) Einkommen angewendet:

Wenn nur der Ehemann/Ehefrau ein Einkommen (Anm: nicht im Sinne des EStG; gemeint ist jeweils das Nettoeinkommen) hat, so hat die Ehegattin/der Ehegatte einen Unterhaltsanspruch von 33% des Einkommens des Ehegatten (Dittrich/Tades, ABGB, § 94 E 191).

Wenn jeder der beiden Ehegatten ein Einkommen hat, so ist dem Ehegatten mit dem niedrigeren Einkommen einschließlich seines eigenen Einkommens ein Anteil von 40% des für beide Ehegatten zur Verfügung stehenden Familieneinkommens auszumessen (aaO, E 186). Ist das Einkommen des unterhaltsberechtigten Ehegatten so geringfügig, dass ihm nach der

40%-Regel ein höherer Anspruch zustünde, als wenn er über kein Einkommen verfügte, so ist die 33%-Regel anzuwenden (aaO, E 186a, vgl. auch E 189).

Auf den Fall der Bw. angewendet, resultiert aus ihren Lohnzetteln und den sonstigen Einkünften und aus den Lohnzetteln ihres Ehegatten für das Jahr 2003 bei der Anwendung der 40%-Regel folgende Unterhaltsverpflichtung der Bw. gegenüber ihrem Ehegatten:

Nettoeinkommen der Bw.:

Kennzahl 210	35.101,36
Abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	- 3.304,24
Sonstige Einkünfte	7.187,04
<b>Verfügbares Einkommen 2003 (Bw.)</b>	<b>38.984,16</b>

Nettoeinkommen des Gatten:

Kennzahl 210	26.752,32
Abzüglich SV-Beiträge gesamt	- 1.003,20
Abzüglich einbehaltene Lohnsteuer	- 4.939,53
<b>Verfügbares Einkommen 2003 (Gatte)</b>	<b>20.809,59</b>

Familiennettoeinkommen (Bw. + Gatte): 59.793,75 Euro

davon 40%: 23.917,50 Euro

abzüglich Nettoeinkommen des Gatten: 20.809,59 Euro ergibt:

**Unterhaltsverpflichtung der Bw. an ihren Gatten: 3.107,91 Euro**

(Kontrolle: Betrag bei 33%-Regel wäre höher: 12.864,77 Euro).

Das Pflegegeld ist aufgrund seiner Zweckrichtung nicht in die Anwendung der 40%-Regel einzubeziehen; es hat nicht das in wirtschaftlicher Betrachtungsweise frei verfügbare Einkommen des Ehegatten der Bw. erhöht.

Dem Ehegatten der Bw. stand nach der 40%-Regel ein Anteil von 23.917,50 Euro am verfügbaren Einkommen zu.

Stellt man nun die Unterhaltsverpflichtung der Bw. an ihren Gatten in Höhe von 3.107,91 Euro in Relation zu diesem gemäß der 40% Regel errechneten Betrag 23.917,50 Euro) so ergibt dies einen Anteil von 12,99%.

Zu diesem Anteil sind auch die für den Gatten aufgewendeten Beträge als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Von den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von Euro 27.230,58 können daher abzüglich der Kosten „Reiter“ in Höhe von Euro 545,40 sowie der Kosten für das Pflegeheim in Höhe von 1.785,18, welche aus dem vom Ehegatten der Bw. bezogenen

Pflegegeld getragen werden müssen, nur 12,99 % = 3.234,51 Euro berücksichtigt werden. Werden solche Aufwendungen ganz oder zum Teil von Unterhaltspflichtigen getragen, so ist eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt gegeben (vgl. Doralt, EstG-Kommentar zu § 34, Tz. 60 sowie JAKOM, EstG-Kommentar, Tz. 68 zu § 34).

Daher können bei der Bw. Euro 3.234,51 mit Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Da die zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung jedoch unter dem steuerlichen Selbstbehalt liegt, tritt in der Abgabenhöhe gegenüber dem Einkommensteuerbescheid vom 7. Oktober 2005 keine Änderung ein. Dem folgend war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10 September 2008