

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner

in der Beschwerdesache des Adr,

betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 02.04.2012 hinsichtlich
Einkommensteuer für das Jahr 2011

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Der Beschwerdeführer brachte in seiner **Beschwerde** vor, aufgrund der Krankheit und Pflegebedürftigkeit seiner Gattin sei der Einbau eines behindertengerechten Sanitärbereiches mit einem Rollstuhlradius von drei Metern im Untergeschoß seines

Hauses zur Notwendigkeit geworden. Das ursprünglich im Obergeschoß befindliche Badezimmer sei für seine Gattin nicht mehr benützbar gewesen.

Deshalb musste das im Untergeschoß befindliche Wohnzimmer zum Badezimmer und WC umgebaut werden. Darin sei keine Vermögensumschichtung zu erblicken, vielmehr habe der Umbau zu einer gravierenden Wertminderung des Gebäudes geführt.

Die Abgabenbehörde mache sich offenbar ein falsches Bild. Von der Anregung, sich den Umbau an Ort und Stelle anzusehen, habe sie keinen Gebrauch gemacht.

Der Beschwerdeführer wies im Weiteren darauf hin, dass ihm für den Umbau im Akt dokumentierte Zuschüsse von Stadt, Land und Pensionsversicherungsanstalt gewährt worden seien.

In der Folge erging seitens der Abgabenbehörde eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, die im Wesentlichen zum Ausdruck brachte, es hätten lediglich die unmittelbar, nicht jedoch die nur mittelbar mit dem Umbau in Verbindung stehenden Kosten, wie sie auch bei einem nicht behindertengerechten Ausbau von Sanitärräumen anfielen, anerkannt werden können.

Der Beschwerdeführer brachte einen **Antrag auf Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein und erläuterte: Die Abgabenbehörde habe eine Auseinandersetzung mit dem konkreten Sachverhalt vermissen lassen, indem sie sich - nach einer chronologischen Darstellung des Verfahrensganges und der Zitierung von Rechtsprechung und Lohnsteuerrichtlinien - auf die Schlussfolgerung beschränkte, die Berufungsschrift vermöge keine abweichende rechtliche Würdigung zu rechtfertigen.

Im Weiteren führte der Beschwerdeführer aus, sein Ausbau habe dem Mindeststandard entsprochen. Das sei wohl auch aus den Gesamtkosten von 11.065,26 € ersichtlich. Durch die Umwandlung des Wohnzimmers in eine Nasszelle sei eine Wertminderung des Gebäudes eingetreten.

Die Gewährung öffentlicher Förderungen in Höhe von 3.827,00 € habe die Einhaltung der Förderrichtlinien für behindertengerechten Bau zur Voraussetzung gehabt.

Ermittlungen durch die Richterin:

Am 29.9.2014 nahm die Richterin des Bundesfinanzgerichtes einen Lokalaugenschein im Haus des Beschwerdeführers vor und verfasste darüber nachstehende Niederschrift:

Beginn: 9 Uhr

Anwesend: Richterin Dr. Gerhild Fellner, Beschwerdeführer AA, seine Gattin BA, Steuerberater CC.

Das Haus des Beschwerdeführers und seiner Gattin ist ein Einfamilienhaus älteren Baujahres, das seit jeher von ihrer Familie bewohnt wird. Die Gattin ist seit 4 Jahren

zur Gänze auf den Rollstuhl angewiesen. Es wird der Richterin ein Behindertenausweis des Bundessozialamtes zur Ansicht vorgelegt, in dem der Grad der Behinderung mit 100% vermerkt ist.

Das Badezimmer, das auf die Bedürfnisse der Gattin als Rollstuhlfahrerin zugeschnitten wurde, befindet sich zentral gelegen im Erdgeschoß. Früher stellte es ein Wohnzimmer dar. Es beinhaltet eine Dusche, ein WC und ein Waschbecken, die behindertengerecht ausgeführt sind. Der Boden ist zum Teil verfliesst, zum Teil mit Linoleum ausgelegt. Die Wände sind zum Teil verfliesst, zum Teil noch wie im früheren Wohnzimmer ausgemalt und mit den übernommenen Bildern geschmückt. Die im Raum befindlichen Kommoden stammen aus Altbestand der Familie. Sie sind niedrig und mit Schubladen versehen, sodass sie für die Gattin des Beschwerdeführers vom Rollstuhl aus gut zugänglich sind.

Durch die notwendig gewordene Umwandlung des Wohnzimmers ist im Erdgeschoß ein zentraler Wohnraum weggefallen. Als Ort eines Zusammensitzens steht nur noch die Küche zur Verfügung. Nach wie vor befindet sich im Erdgeschoß auch das bisherige WC als eigener Raum.

Der Richterin wird auch das bisherige Badezimmer im Obergeschoß gezeigt. Auch ein WC befindet sich nach wie vor im Obergeschoß. Diese Anlagen werden nun allein vom Beschwerdeführer benutzt, da seine Gattin über die Treppe nicht mehr hinaufgelangen kann.

Der Steuerberater weist darauf hin, dass durch die nun fehlende Nutzungsmöglichkeit eines Wohnzimmers der Wert des Hauses im Falle eines Verkaufes erheblich gemindert ist.

Ende: 9:15

Die Niederschrift über den Lokalaugenschein wurde durch die Richterin dem Fachexperten des Finanzamtes, der die Beschwerdeentscheidung verfasst hatte, zur allfälligen Stellungnahme binnen angemessener Frist übermittelt.

In seinem Antwortschreiben teilte er - ohne auf das Ergebnis des Lokalaugenscheines einzugehen - lediglich mit, an der bisher vertretenen Rechtsmeinung festzuhalten.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht geht als Grundlage seiner Entscheidung von nachstehendem **Sachverhalt** aus:

- Frau BA hatte im Streitjahr einen unter 6.000,00 € liegenden Pensionsbezug,
- Sie ist zu 100% körperbehindert und seit 4 Jahren an den Rollstuhl gefesselt,
- Im Einfamilienhaus der Ehegatten wurde im Streitjahr das zentral im Erdgeschoß befindliche Wohnzimmer in ein behindertengerechtes Badezimmer mit WC umgewandelt,

- Die bisherigen Sanitärräume im Haus blieben erhalten (Badezimmer und WC im ersten Stock, weiteres WC im Erdgeschoß),
- Eine allfällige "Überausstattung" liegt nicht vor. Die Badezimmersausführung entspricht dem unbedingt notwendigen Mindeststandard. Es wurden zudem Altmöbel (Schubladenkommoden) weiterverwendet.

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf dem der Richterin vorgelegten Behindertenausweis, den aus dem automationsunterstützten Datenverarbeitungssystem entnommenen Lohnzetteldaten sowie dem von der Richterin vorgenommenen Lokalaugenschein.

Rechtsgrundlagen und Würdigung:

Hinsichtlich allgemeiner Ausführungen zu § 34 EStG 1988 wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte **Verordnung des Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, idF BGBl. II 2010/430 (in der Folge: VO) ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

"§1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte iSd § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000,00 € jährlich erzielt.....

....so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem richtungsweisenden Erkenntnis B785/02 vom 13.3.2003 zum Ausdruck gebracht, dass unter "nicht regelmäßig anfallenden Hilfsmitteln" iSd § 4 der oben zitierten Verordnung auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden verstanden werden müssen, würden doch andernfalls aus dem

Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen im Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld unsachlich wäre.

Den "Gegenwertgedanken", dass nämlich eine außergewöhnliche Belastung dann nicht vorliegt, wenn eine bloße Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt, erachtet der VfGH auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen nicht schlechthin als unbeachtlich. Müsste aber realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes nicht abgegolten würden, dann könnte von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. In diesem Zusammenhang verwies der VfGH auch auf sein Erkenntnis VfSlg. 9596/1982, in welchem er die Auffassung vertreten hatte, dass der infolge einer Körperbehinderung erforderliche Einbau eines Aufzuges in einem Zweifamilienhaus zu keiner Werterhöhung führe. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert sei und daher einen Aufzug dringend benötigen werde, sei derart gering, dass dieser Fall vernachlässigt werden könne.

Beispielhaft ist auch auf die Rechtsprechung des deutschen BFH zu blicken: So hat dieser bei einem nach einem Schlaganfall schwer Behinderten den Bau einer Rollstuhlrampe, die Einrichtung eines behindertengerechten Bades in einem Teil der bisherigen Küche, die Errichtung einer neuen Küche und die Umwandlung des Arbeitszimmers in einen Schlafräum als außergewöhnliche Belastung angesehen, ein etwaiger Gegenwert trete in den Hintergrund (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 13a mit weiteren Literaturhinweisen).

Dieser Rechtsprechung folgte auch der UFS (UFS 12.2.2013, RV/0004-W/13 zur Verbreiterung von Türen, Umbau des Badezimmers und Umbau einer Küche für die Pflegekräfte): Im Umfang einer behinderungsadäquaten, standardmäßigen Ausstattung sei ein allfälliger Gegenwert nicht zu prüfen und lediglich ein allfälliger "Luxusaufwand" nicht abzugsfähig.

Soweit die Abgabenbehörde sich im Streitfall auf den Standpunkt zurückgezogen hat, nur Mehrkosten für behindertenspezifische Vorrichtungen wie Haltestangen, Stützklappgriffe und Waschtischmischer mit Ausziehauslauf seien einem Abzug als außergewöhnliche Belastung zugänglich, will sie damit offenbar zum Ausdruck bringen, nur diese Ausgaben seien mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verbunden, hinsichtlich aller anderen Aufwendungen liege ein Gegenwert vor.

Es ist ihr zu entgegnen: Die Gattin des Beschwerdeführers war ab dem Jahr 2010 an den Rollstuhl gefesselt. Zwangsläufig entstand daher die Notwendigkeit, für sie im Erdgeschoß des Einfamilienhauses einen Sanitärbereich mit verbreiterten Türen, Rollstuhlradius, Schwellenfreiheit und auf ihre Behinderung zugeschnittenem WC, Waschbecken und Dusche bereitzustellen. Da sich das einzige Badezimmer im für sie unerreichbaren

Obergeschoß befand, wurde die Umwandlung des bisherigen Wohnzimmers in den Sanitärbereich erforderlich.

Anlässlich des Lokalaugenscheines konnte sich die Richterin des Bundesfinanzgerichtes davon überzeugen, dass die Ausgestaltung des Sanitärraumes für die Gattin des Beschwerdeführers bedürfnisgerecht, aber ohne jeden Luxus erfolgte. In sparsamer Weise wurden sogar alte Möbel, die nicht spezielle Badezimmertmöbel sind, in den adaptierten Raum integriert.

Es musste somit zwangsläufig ein wesentlicher und zentral im Erdgeschoß befindlicher Wohnbereich aufgegeben und umgestaltet werden. Keineswegs wäre der bloße Einbau von Haltegriffen und anderen behindertenspezifischen Vorrichtungen im bisherigen Badezimmer den anstehenden Erfordernissen gerecht geworden, da dieses sich im Obergeschoß des Hauses befindet. Insofern ist die Sichtweise der Abgabenbehörde - die ungeachtet der ihr übermittelten Ergebnisse des Lokalaugenscheines offenbar von der Konstellation der behindertengerechten Anpassung eines bereits bestehenden Badezimmers ausgeht - allzu kurz gegriffen und geht an der Realität vorbei.

Vielmehr führten die gegenständlich angefallenen Mehraufwendungen für die zwangsläufige, behindertengerechte Umgestaltung von Wohnraum in Sanitärraum zu einer außergewöhnlichen Belastung. Es spielt hiebei keine Rolle, ob die wegen der Behinderung notwendigen Einbauten auch sonst Verwendung finden könnten (vgl. *Wanke* aaO. mit Hinweis auf *Doralt*, RdW 2009/396). Zu bemerken ist streitgegenständlich aber auch, dass der neu gestaltete Sanitärraum im Erdgeschoß ausschließlich von der behinderten Gattin benutzt wird. Dem Beschwerdeführer stehen nach wie vor das schon ursprünglich vorhandene Badezimmer samt WC im Obergeschoß sowie auch ein WC im Erdgeschoß zur Verfügung.

Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Kaufinteressent in ähnlicher Weise wie die Gattin des Beschwerdeführers behindert sein könnte und daher an einem Einfamilienhaus von bescheidenem Flächenausmaß, das über insgesamt drei Toiletten, eine Normbadezimmer und ein Behindertenbadezimmer, aber kein Wohnzimmer verfügt, Gefallen finden könnte, ist derart gering, dass der Gedanke einer Verwirklichung vernachlässigt werden kann (siehe VfGH 13.3.2003, B785/02). Ein allfälliger Gegenwertgedanke tritt daher völlig in den Hintergrund. Im selben Sinn hat der VwGH ausgesprochen, dass eine Wohnung durch eine behindertengerechte Ausstattung grundsätzlich keine Wertsteigerung erfährt (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292; 10.9.1998, 96/15/0152).

Die nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung der Ehegattin des Beschwerdeführers veranlasst wurden, waren daher spruchgemäß ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen in Ansatz zu bringen.

Der Höhe nach belaufen sich die abzugsfähigen Kosten nach Reduzierung um die Zuschüsse von Stadt, Land und PVA auf 7.238,26 €. Zusammen mit den schon

bisher anerkannten sonstigen behinderungsbedingten Kosten ergibt sich ein zu berücksichtigender Betrag von 9.035,90 €.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision: Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen wie den gegenständlichen als außergewöhnliche Belastung findet Deckung in der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Soweit ausschließlich Sachverhaltsfragen zu klären waren, sind diese einer Revision nicht zugänglich.

Feldkirch, am 7. Oktober 2014