



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Dr. Wilhelm Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung der Bw., vom 22. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 14. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Einkommensteuer** für das Jahr **2005** wird – wie in der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2006 – **festgesetzt** mit **€ - 507,76** (Gutschrift).

Entscheidungsgründe

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) u. a. auch außergewöhnliche Belastungen aus dem Titel der Behinderung, und zwar als nicht regelmäßig anfallende Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung, im Ausmaß von € 709,50 geltend. Den Grad ihrer Behinderung hatte die Bw. mit 30% angegeben und einen dem entsprechenden Bescheid des Bundessozialamtes vom 15. Dezember 2005 auszugsweise beigelegt.

Mit dem nunmehr angefochtenen, diesbezüglich jedoch nicht näher begründeten, Bescheid fanden die begehrten außergewöhnlichen Belastungen indes keine Berücksichtigung. Die sich aufgrund der anerkannten Sonderausgaben ergebende Abgabengutschrift betrug € 295,20.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass ungeachtet des der Erklärung beigelegten Bescheides des Bundessozialamtes über die Minderung der Erwerbsfähigkeit die aufgrund der körperlichen Beeinträchtigung entstandenen Krankheitskosten bzw. Aufwendungen weder durch Ansatz eines Pauschalbetrages noch durch Abzug der zusätzlichen Aufwendungen berücksichtigt worden wären.

Über Vorhalt des Finanzamtes reichte die Bw. noch eine Liste ihrer Aufwendungen im Gesamtausmaß von € 879,00 nach. Der Auflistung zufolge hatte die Bw. für Medikamente insgesamt € 111,50, für Rezeptgebühren € 50,00 sowie für Fahrten zu Arztbesuchen € 38,00 aufgewendet. An Kosten für ärztliche Behandlungen machte die Bw. einen Betrag von € 280,00 geltend und begehrte schließlich noch, die Ausgaben für Terrassenarbeiten mit € 400,00 anzuerkennen. Dazu legte die Bw. eine Bestätigung eines Herrn N.N. vor, wonach dieser mit größeren körperlichen Anstrengungen verbundene Terrassenarbeiten, zu deren Erledigung die Bw. aufgrund ihrer Beeinträchtigung nicht in der Lage gewesen sei, im Jahr 2005 durchgeführt und dafür einen Pauschalbetrag von € 400,00 erhalten habe.

Das Finanzamt berücksichtigte in seiner daraufhin erlassenen Berufungsvorentscheidung einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 mit einem Betrag von € 75,00 sowie die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung der Bw. im Ausmaß von € 479,50 und gelangte so zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 507,76. Die Aufwendungen für Gartenarbeiten würden hingegen keine außergewöhnliche Belastung darstellen und könnten daher nicht in Abzug gebracht werden.

Innerhalb der Frist des § 276 Abs. 2 Bundesabgabenordnung stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, die gegenständlichen Terrassenarbeiten würden darin bestehen, zweimal jährlich die etwa 15 kg schweren Platten der rund 30 m² großen Terrasse einzeln zu entfernen, die Terrasse dann zu reinigen und schließlich die Platten wieder aufzulegen, um einer Versandung bzw. Verschlammung der Terrasse und der damit verbundenen Verstopfung des Abflussrohres entgegenzuwirken. Dazu wäre vorher das Verheben der Blumentröge erforderlich. Auch müsse schon bei kleineren Schneemengen der teilweise die Terrasse überdeckende Glasüberbau vom Schnee befreit werden, weil bei Schmelze und nachfolgendem Gefrieren diese Konstruktion Schaden erleiden würde. All diese Tätigkeiten würden zwangsläufig entstehen und könnte sie diese aufgrund ihrer körperlichen Beeinträchtigung – im Gegensatz zu nicht solcherart beeinträchtigten Steuerpflichtigen – nicht selbst durchführen.

Im Zuge eines von der Berufungsbehörde durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens legte die Bw. den bereits genannten Bescheid des Bundessozialamtes zur Gänze vor. Diesem kann entnommen werden, dass die Bw. seit dem Jahr 2005 aufgrund eines Cervikalsyndroms zu 30% erwerbsgemindert ist. Weiters leidet die Bw. an Hypothyreose, wobei diese Gesundheitsschädigung auch im Zusammenwirken mit anderen Gesundheitsschädigungen keine wesentliche Funktionsbehinderung verursachen und daher auch bei der Einschätzung des Gesamtausmaßes des Grades der Behinderung außer Betracht bleiben würde. Betreffend die strittigen Terrassenarbeiten gab die Bw. an, N.N. wäre ein langjähriger Bekannter, der die Arbeiten im Frühjahr und Herbst durchgeführt und dann jeweils einen Teilbetrag von € 200,00 erhalten hätte. Die von ihr bewohnte Eigentumswohnung sei im dritten Obergeschoss gelegen. Körperlich nicht so anstrengende Tätigkeiten hätte sie selbst erledigt, N.N. habe die rund 190 Steinplatten entfernt und danach wieder zurückgelegt. Auch wären das Herbeischaffen sowie die Entsorgung von Erde, Dünger und Pflanzen angefallen. Das Gewicht der zu verrückenden bzw. zu überstellenden Blumentröge betrage etwa 40 bis 50 kg, jenes der größeren 60 bis 70 kg oder sogar mehr. Die in Streit stehenden Arbeiten hätten aber keinen Einfluss auf eine mögliche Wertsteigerung bzw. Werterhaltung gehabt, sondern wären einfach notwendig gewesen, um die Terrasse nicht dem Verfall auszusetzen und damit möglichen kostenintensiven Sanierungs- und Reparaturarbeiten vorzubeugen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei die genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können gemäß Abs. 6 leg. cit. u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige selbst (...) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, (...), und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe) Partner (...) eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Nach Abs. 2 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% wird gemäß Abs. 3 jährlich ein Freibetrag von € 75,00 gewährt. Anstelle des Freibetrages können nach Abs. 5 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996, 303, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe) Partners. Nach § 1 Abs. 3 der VO sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Endlich ist noch auf § 4 der VO zu verweisen, wonach nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Im Lichte und Zusammenspiel all dieser Normen hat nun das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von € 75,00 sowie die mit der Behinderung der Bw. zusammenhängenden Kosten der Heilbehandlung – ohne Abzug eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung auf den Freibetrag – im Ausmaß von € 479,50 vom errechneten Einkommen in Abzug gebracht. Strittig sind demnach nur mehr die Aufwendungen für die Terrassenarbeiten.

Hiezu wird ausgeführt:

Wie bereits oben dargelegt, müssen die grundlegenden Voraussetzungen für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung – Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – kumulativ, also in ihrer Gesamtheit, gegeben sein. Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, so kommt ein das Einkommen mindernder Abzug nicht in Betracht.

Eine Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebensführung (Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, Band III, Tz 29 zu § 34). 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 außergewöhnliche Belastung (Doralt, a.a.O., Tz 32).

Die von der Bw. in Auftrag gegebenen Terrassenarbeiten an ihrer Eigentumswohnung stellen sich für den erkennenden Senat durchaus als solche dar, welche typischerweise wiederkehrende Kosten der normalen Lebensführung mit sich bringen. Jeder vergleichbare Eigentümer einer Wohnung oder eines Eigenheimes wird ein Interesse daran haben, seinen Wohnsitz instandzuhalten bzw. allfälligen kostenintensiven Sanierungs- und Reparaturarbeiten vorzubeugen. Mit großen körperlichen Anstrengungen verbundene Arbeiten, wie hier etwa das Entfernen und Wiederauflegen zahlreicher Steinplatten oder das Verrücken bzw. Überstellen schwerer Blumentröge, müssen üblicherweise von einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse auch ohne das Vorliegen einer Behinderung unter Inanspruchnahme fremder Hilfe bewerkstelligt werden. Beispielhaft zu nennen wären etwa ältere oder von ihrer körperlichen Grundkonstitution nicht geeignete Personen. Auch solche Personen sind, ohne eine Behinderung aufzuweisen, vielfach genötigt, derartige Arbeiten gegen Entgelt, durch Beauftragung von Professionisten oder anderen geeigneten Personen, durchführen zu lassen. Es handelt sich dabei um Erscheinungen des täglichen Lebens, denen es am Charakter des Außergewöhnlichen mangelt. Eine andere Beurteilung könnte (vorbehaltlich der Ausführungen weiter unten) allenfalls nur dann Platz greifen, wenn sich aufgrund der Behinderung der Bw. für sie Mehraufwendungen gegenüber den anderen Steuerpflichtigen für vergleichbare Arbeiten erwachsenen Kosten ergeben würden. Dass aber die von der Bw. aufgewendeten Beträge – insgesamt € 400,00 – das nach Art und Umfang der Arbeiten übliche Maß überschritten hätten, vermag der entscheidende Senat nicht zu erkennen und hat die Bw. Derartiges auch gar nicht vorgebracht. Insofern fehlt daher im gegenständlichen Fall das Erfordernis der Außergewöhnlichkeit.

Weiters ist noch zu bemerken, dass auch das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht erfüllt ist. Diesbezüglich folgt der Senat der herrschenden Ansicht von Doralt (a.a.O., Tz 37) und der von ihm zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH; Erkenntnis vom 3. März 1992, 88/14/0011), wonach die Zwangsläufigkeit – in Ermangelung einer allgemeinen

Definition im Gesetz – aus den einzelnen im Gesetz angeführten tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nach den Umständen im Einzelfall differenziert abzuleiten ist. Während etwa Krankheitskosten (Anm.: und auch mit einer Behinderung zusammenhängende Aufwendungen, jeweils gemeint im engeren Sinn) grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, ist eine Reparatur am Haus nur bei (tatsächlich eingetretenen) Katastrophenschäden zu berücksichtigen. Eine derartige Differenzierung ist notwendigerweise kasuistisch: So gilt die Erhaltung der Gesundheit als zwangsläufig. Die Erhaltung des Eigenheimes oder der Wohnung ist jedoch nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. hiezu Doralt, a.a.O.). Daraus erhellt, dass im hier zu beurteilenden Fall auch das Moment der Zwangsläufigkeit im Sinne des Gesetzes nicht gegeben ist.

Zu beachten ist darüber hinaus auch noch der von Lehre und Rechtsprechung entwickelte Grundsatz, wonach unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Nur verlorener Aufwand ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" ("Gegenwerttheorie", siehe hiezu Doralt, a.a.O., Tz 20, unter Hinweis auf die Entscheidungen des VwGH vom 11. Jänner 1980, 513/79, und vom 24. November 1993, 93/15/0171), da diesfalls eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt. Zu Vermögensumschichtungen führen auch solche Aufwendungen, die für ein schon bestehendes, langlebiges Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen aufgewendet werden und objektiv geeignet sind, den Wert desselben nicht bloß kurzfristig zu erhöhen. Der Wertsteigerung muss längerfristiger Charakter dergestalt zukommen, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung ist (VwGH vom 18. Februar 1986, 85/14/0132), er also diese bei seinen Kaufpreiserwägungen mit berücksichtigen würde. Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände sind jedenfalls unbeachtlich (VwGH vom 28. Mai 1980, 1104/78, und vom 17. November 1981, 1161/80), sodass bei (An-) Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen wird, wenn die (An-) Schaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolgt (VwGH vom 5. Dezember 1973, 817/73). Gleiches muss nach Ansicht des erkennenden Senates auch für bloße Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen bei einem bereits existierenden Vermögensgegenstand Geltung haben: Zweifelsohne wird ein potenzieller Erwerber den Erhaltungszustand einer Wohnung in seine Erwägungen einfließen lassen und dem entsprechende Zu- oder Abschläge bei der Kaufpreisgestaltung berücksichtigen. Die von der Bw. vorgenommenen bzw. in Auftrag

gegebenen Instandhaltungsarbeiten dienten daher im Wesentlichen der längerfristigen Erhaltung eines Vermögenswertes im Sinne einer dauernden Werterhaltung und sind diese Aufwendungen auch aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Endlich ist noch darauf hinzuweisen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden von Gesetzes wegen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) ausdrücklich als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Dessen ungeachtet stellen jedoch bloße Vorsorgemaßnahmen (und die damit einhergehenden Kosten) gegen Katastrophenschäden gerade keine außergewöhnliche Belastung dar (Doralt, a.a.O., Tz 20; VwGH vom 3. Oktober 1990, 89/13/0152). Wenn nun dieser herrschenden Ansicht folgend schon bei derart elementaren Ereignissen ein Abzug von bloßen Vorsorgekosten versagt bleibt, muss dies nach Auffassung des Berufungssenates aus einem Größenschluss heraus umso mehr für Aufwendungen Gültigkeit haben, die lediglich der laufenden Instandhaltung und Vermeidung von Schäden – ohne den Umfang und Charakter eines Katastrophenschadens aufzuweisen – haben.

Insgesamt gesehen konnte der Berufung sohin nur im Umfang der Berufungsvorentscheidung (Festsetzung der Einkommensteuergutschrift mit € 507,76) ein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 5. Juli 2007