



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 5

GZ. RV/0030-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 16. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Gertrude Schöftner, vom 17. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	77.765,17 €	Einkommensteuer	30.490,14 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 14.122,78 €	

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hatte am 19. Juni 2005 einen Radunfall. Als Folge dieses Unfalles erlitt der Bw. discoligamentäre Ruptur im Bereich C3/4 (HW) und eine inkomplette Tetraparese sub C4. Als Tetraparese bezeichnet man eine Teillähmung von Armen und Beinen. Der Bw. kann sich daher ohne einem Rollstuhl nicht fortbewegen und ist auf die ständige Betreuung von anderen Personen angewiesen.

Am 14. Juni 2007 ist die elektronische Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 beim zuständigen Finanzamt eingelangt. Der. Bw. machte außergewöhnliche Belastungen in folgender Höhe geltend:

Umbau des Badezimmers im Jahr 2005 (Anzahlung)	11.500,00 €
------------------------------------------------	-------------

Mit Vorhalt von 6. August 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege für die geltend gemachte außergewöhnlichen Belastungen.

Der Bw. legte ein Schreiben vom Bundessozialamt vom 3. Februar 2006 vor, aus dem hervorgeht, dass der Bw. ab 21. November 2005 dem Kreis der begünstigten Behinderten angehört und der Grad der Behinderung 100 % beträgt. Mit Schreiben von 16. April 2007 wird vom Bundessozialamt bestätigt, dass keine Änderung in der Höhe des Grades der Behinderung festgestellt wurde.

Folgende Rechnungen der Firma Firma S. für den Umbau des Badezimmer und des WC wurden dem Finanzamt vorgelegt:

Rechnung vom 22. Februar 2006	43.191,18 €
Rechnung vom 10. März Februar 2006	3.296,64 €
Rechnung vom 14. März 2006	10.436,35 €

Die Anzahlung in Höhe von 11.500 € wurde laut Bw. im Dezember 2005 geleistet.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 17. Oktober 2007 wurden als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.804,34 € anerkannt.

Gleichzeitig wurde der Einkommensteuerbescheid für 2006 erlassen, in dem als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 11.071,66 € anerkannt wurden.

Das Finanzamt begründete die beiden Bescheide wie folgt:

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 10.9.98, [96/15/0152](#)). Der Verfassungsgerichtshof sah Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02 keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Folgende Aufwendungen sind daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen:

- 1) verlorener Aufwand (=Wert des Altzustandes, der aufgrund der Adaptierung zerstört werden muss)
- 2) Mehrkosten der Einrichtung (=Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung)
- 3) Mehrkosten der Adaptierung (=besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind – z.B. Abriss bzw. Versetzung von Wänden)

Zusätzlich führte das Finanzamt aus, die Kosten für die Errichtung des Aufzuges seien keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#), da es sich um keine vermögensmindernde Ausgabe handle, da kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder sonstiger Wertverzehr damit verbunden sei (vgl. VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)).

Die Kosten für den Umbau des Badezimmers konnten nur zum Teil berücksichtigt werden. Aufgrund der vorgelegten Rechnung sei zum überwiegenden Teil keine Trennung zwischen Kosten aufgrund der Behinderung (wie z.B. behindertengerechtes WC 1.358,00 € oder Duschklapposit 774,00 €) und Kosten, die auch bei einer sonstigen Sanierung eines Badezimmers (z.B. Fließen, Arbeitsstunden, etc.) anfallen würden möglich. Der Anteil der Kosten für die Behinderung konnte daher nur im Schätzungswege unter Zugrundelegung der vorgelegten Rechnungen ermittelt werden und wurde in Höhe von 7.000,00 € geschätzt.

Die anerkannten Kosten setzen sich wie folgt zusammen:

Geschätzte Kosten (verlorener Aufwand u. Mehrkosten der Adaptierung)	7.000,00 €
----------------------------------------------------------------------	------------

WC behindertengerecht	1.358,00 €
Duschklappsitz	774,00 €
Baumeisterarbeiten für Durchbruch etc.	4.744,00 €
Gesamt	13.876,00 €

Da 2005 eine Vorauszahlung für den Umbau des Badezimmer geleistet wurde, wurden die Kosten anteilmäßig aufgeteilt (20,21% der gesamten Kosten im Jahr 2005 = 2.804,34 €, 79,79 % der gesamten Kosten im Jahr 2006 = 11.071,66 €).

Die als außergewöhnlichen Belastung anerkannten Kosten für das Badezimmer wurden im Jahr 2006 als Sonderausgaben berücksichtigt.

Gegen die beiden Einkommensteuerbescheide für 2005 und 2006 wurde vom Bw. in Vertretung durch den Steuerberater mit Schreiben vom 16. November 2007 Berufung eingebbracht. Es wurde beantragt die Einkommensteuer 2005 mit 38.699,91 € (Abgabengutschrift iHv 5.913,01 €) und die Einkommensteuer 2006 mit – 552,77 € (Abgabengutschrift iHv 16.755,85 €) festzusetzen.

Es wurde ausgeführt, dass die körperliche Beeinträchtigung den Bw. zum Umbau seines zweistöckigen Einfamilienhauses zwangen. Neben dem behindertengerechten Ausbau des Badezimmers sei insbesondere der Einbau des Personenaufzuges erforderlich gewesen. Der Bw. stellte den Antrag die gesamten Kosten für die behindertengerechte Adaptierung des Badezimmers in den Jahren 2005 und 2006 (11.500,00 € im Jahr 2005 bzw. 50.914,17 € im Jahr 2006) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und begründete dies wie folgt:

„Mit Verordnung (BGBl 1996/303) hat der Bundesminister für Finanzen festgelegt, dass bestimmte Mehraufwendungen (isd §§ 2 bis 4 der Verordnung) durch eine eigene körperliche Behinderung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Eine Kürzung um pfegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) unterbleibt. Voraussetzung ist, dass das Ausmaß der Behinderung mindestens 25% beträgt (§ 1 Abs. 2 der Verordnung). Aufgrund der 100%igen Invalidität des Bw. sind gemäß § 4 der VO nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Der Begriff Hilfsmittel ist nach Auffassung des VfGH (Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02) weit auszulegen, sodass darunter auch etwa behindertengerechte Ein- und Umbauten in Gebäuden verstanden werden. Beispielhaft werden sanitäre Einrichtungsgegenstände angeführt, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert oder bestimmt sind. Das Finanzamt hat deshalb zunächst richtig festgestellt, dass zB. Die Kosten für das behindertengerechte WC oder den Duschklappsitz als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. In Summe sind die Kosten für den Badezimmerumbau vom Finanzamt allerdings nur in einem sehr geringfügigen Ausmaß (20,21 % der Gesamtkosten) anerkannt worden. Als Begründung wird angeführt, dass keine genaue Trennung zwischen den Kosten

für die Behinderung und den Kosten, die einer sonstigen Sanierung eines Badezimmers angefallen wären, möglich sind.

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02 bereits festgestellt, dass die Mehraufwendungen für den behindertengerechten Umbau des Badezimmers als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Diesem Erkenntnis lag allerdings nicht der identische Sachverhalt zugrunde, das in diesem Fall der Beschwerdeführer bereits die Kosten einer Standardausstattung von den gesamten Anschaffungskosten für den Badumbau abgezogen hatte.

Das Finanzamt verkennt bei der Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts, dass sämtliche für die Adaptierung im Bad angefallenen Kosten ausschließlich durch die körperliche Behinderung des Bw. veranlasst sind. Das trifft auf die Kosten für das behindertengerechte WC oder den Duschklappensitz ebenso zu wie z.B. auf die Fliesen. Die ursprünglich verlegten Fliesen wurden durch die Bauarbeiten nachweislich zerstört, sodass die Neuverlegung definitiv erforderlich war. Es handelt sich nicht um willkürliche Beschädigung des mit den Bauarbeiten beauftragten Unternehmens, sondern um mit den erforderlichen Umbauarbeiten zwangsweise verbundene Schäden, die der Lebenserfahrung entsprechend beseitigt worden sind. Das Finanzamt beruft sich offenbar darauf, dass die (Neben-) Kosten für die Badadaptierung zum Großteil keine Wertminderung bzw. verlorenen Aufwand darstellen. Es ist grundsätzlich korrekt, dass z.B. die Anschaffung und die Verlegung von Fliesen für sich alleine betrachtet zu keiner Wertminderung führt. Im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Verlegung der Fliesen ist der Schaden vielmehr bereits entstanden gewesen. Der Bw. ist im Kalenderjahr 2001 in das neu errichtete Haus eingezogen, sodass die Badeeinrichtung im Jahr 2005 definitiv noch neuwertig gewesen ist. Die anfallenden (Neben-) Kosten dienen lediglich der Beseitigung des bei den Adaptierungsarbeiten entstandenen Schadens und der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes. Damit stellen die anlässlich der Adaptierung des Badezimmers angefallenen Kosten zur Gänze Mehraufwendungen des Bw. dar, die als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind."

Zusätzlich stellte der Bw. den Antrag, sowohl bei der Einkommensteuer für das Jahr 2005 als auch für das Jahr 2006 den erhöhten Alleinverdienerabsetzbetrag von 669,00 € zu berücksichtigen, da der Bw. in den beiden Veranlagungszeiträumen für zwei Kinder der Kinderabsetzbetrag zugestanden wäre.

Die Berufung wurde am 10. Jänner 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vorgelegt.

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 4. Jänner 2008 wurde festgehalten, dass der Familienbeihilfenbezug für 2 Kinder in Höhe von 660,00 € dem Bw. zusteht.

Im Zuge des Erörterungsgespräches am 15. April 2008, welches im Zuge eines Augenscheins in der Wohnung des Bw. durchgeführt wurde, ist Folgendes festgehalten worden:

„Behindertengerechte Adaptierung des Bades und WC:

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 10.9.98, [96/15/0152](#)). Der Verfassungsgerichtshof sah Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02 keinen Grund, dieser Rechtsprechung

entgegenzutreten. Folgende Aufwendungen sind daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. UFS 27. 8. 2004, RV/0274-L/03):

- 1) *verlorener Aufwand (=Wert des Altzustandes, der aufgrund der Adaptierung zerstört werden muss)*
- 2) *Mehrkosten der Einrichtung (=Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung)*
- 3) *Mehrkosten der Adaptierung (=besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind – z.B. Abriss bzw. Versetzung von Wänden)*

Herr W. ist nach den Angaben in der Berufung im Jahr 2001 in das neu errichtete Haus eingezogen. Die Badezimmereinrichtung sei daher im Jahr 2005 als neuwertig anzusehen.

Für das Jahr 2005 könnte nach Ansicht des Referenten ein verlorener Aufwand berücksichtigt werden. Inwieweit dies möglich ist, muss noch abgeklärt werden. Diesbezüglich werden vom Berufungswerber bis 9. Mai 2008 Unterlagen übermittelt, aus denen sich der verlorene Aufwand (Errichtungskosten des umgebauten Badezimmers und WC) ableiten lässt und aus denen insbesondere hervorgeht, wann mit den Umbauarbeiten begonnen wurde."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2008 hat das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006 erledigt und eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 138.174,67 € anerkannt. Die Berufungsvorentscheidung wurde rechtskräftig. Es ist damit nur mehr strittig, in welcher Höhe für das Jahr 2005 die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind.

Der Bw. legte mit e-mail vom 9. Mai 2008 eine Aufstellung bezüglich des verlorenen Aufwands 2005 für Bad und WC, eine Bestätigung der ursprünglichen Errichtungskosten für Bad und WC von Fa. P. vom 29. April 2008 und ein Angebot Bad / WC Fa. S. vom 2. Dezember 2005 vor.

Der verlorene Aufwand im Jahr 2005 wurde wie folgt ermittelt:

	Erstellungskosten 2000/01 (lt.Schreiben Fa.Priesner v. 29.04.2008)		davon verlorener Aufwand 2005		
	EUR		in %	EUR	
Position	netto	incl. USt		netto	incl. Ust
Stemmearbeiten, Innenputz u. Rohinstallation, Heizung, Sanitär, Lüftung und Elektro	6.200,00	7.440,00	50,00	3.100,00	3.720,00
Verfliesung	18.400,00	22.080,00	100,00	18.400,00	22.080,00
Sanitäre Einrichtung: Waschbecken, Badewanne, WC, Duschkabine usw. incl. Armaturen	17.600,00	21.120,00	40,00	7.040,00	8.448,00
Gesamt:	42.200,00	50.640,00	67,63	28.540,00	34.248,00

Der verlorene Aufwand 2005 durch den Umbau beträgt somit **EUR 34.248,00**.

Dazu führte der Bw. erläuternd aus:

Aufgrund eines Gesamtkaufpreises (Generalunternehmer) für das Wohnhaus sei es dem Bw. nicht möglich die exakten Errichtungskosten mittels einzelner Belege von den einzelnen Bau ausführenden Unternehmen nachzuweisen. Er hätte deshalb beim seinerzeitigen Generalunternehmer um Übermittlung einer Aufstellung über die Errichtungskosten des Bades und des WC angesucht. Ausgehend von den gesamten Errichtungskosten hätte der Bw. in der Folge je nach Zerstörungsgrad einen bestimmten Prozentsatz der Kosten als verlorenen Aufwand angesetzt. Bei den Rohinstallationen hätte er 50% und bei den Sanitäranlagen 40% der Errichtungskosten als verlorenen Aufwand angesetzt, da zB die Waschbecken samt den Armaturen durch den Umbau weder verändert noch beschädigt worden sind. Die Fliesen hätten aufgrund der mit den Neuinstallationen verbundenen Stemmarbeiten und dem Einbau der neuen Dusch- und WC-Anlage komplett ausgetauscht werden müssen.

Dem Finanzamt wurde die e-mail des Bw. vom 9. Mai 2008 zur Kenntnis gebracht.

Dazu teilte das Finanzamt im e-mail vom 30. Mai 2008 mit, dass in Zusammenhang mit dem behindertengerechten Umbau des Bades eine Anerkennung des verlorenen Aufwandes nach den geltenden Lohnsteuerrichtlinien nicht möglich sei. Im Jahr 2005 sei nach der Aktenlage nur eine Anzahlung für den Badumbau geleistet worden. Diese könnte anteilig berücksichtigt werden, insoweit diese auf Einbau von behindertengerechten Einrichtungen und die damit zusammenhängenden mittelbaren Maßnahmen entfällt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Behindertengerechte Adaptierung des Bades und WC

Die im vorliegenden Fall maßgebende Rechtslage bietet folgendes Bild:

[§ 34 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988) lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß [§ 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967](#) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) 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."

[§ 35 EStG 1988](#) 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 (§ 34 Abs. 6 leg.cit.) geltend gemacht werden.

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 (durch die Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II 416/2001, wurden lediglich die Schilling- in Eurobeträge umgewandelt), 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](#)) oder - bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes ([§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#)), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß [§ 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967](#) gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung 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.

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß [§ 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967](#) erhöhte Familienbeihilfe

gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Aus dem Zusammenspiel dieser Vorschriften ergibt sich, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die eigene Behinderung sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. zB. VwGH vom 10. 9. 1998, [96/15/0152](#)). Der Verfassungsgerichtshof sah im Erkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Er ist auch nicht der Auffassung, dass dieser Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre. Er hat aber im Erkenntnis VfSlg. 9596/1982 die Auffassung vertreten, dass die (damals) belangte Behörde das Gesetz (§ 34 EStG 1972) denkunmöglich vollzogen habe, indem sie die Meinung vertreten habe, dass die für den Einbau eines (infolge einer Körperbehinderung erforderlichen) Aufzuges im Zweifamilienhaus des damaligen Beschwerdeführers aufgewendeten Beträge eine Wertsteigerung dieses Hauses bewirkt hätten. Ein solches Haus erfahre nämlich dann, wenn es über einen Aufzug verfüge, keine Werterhöhung. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert sei und daher einen Aufzug dringend benötige, sei derart gering, dass dieser Fall vernachlässigt werden könne.

Im Fall, der dem Verfassungsgerichtshoferkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 zu Grunde lag, handelte es sich bei dem strittigen Aufwand, um den Einbau eines behindertengerechten Bades und WC an Stelle der standardmäßigen Ausführung, also ausschließlich um die Anschaffungskosten für behindertengerechte Sanitäreinrichtungsgegenstände, wobei durchwegs die Kosten der jeweiligen Standardausstattung abgezogen wurden. Der geltend gemachte Aufwand bezog sich somit nur auf jene (Mehr)Aufwendungen, die ausschließlich durch die Behinderung (der Tochter des Beschwerdeführers) bedingt sind. Für derartige, ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen für Einrichtungsgegenstände kann aber der Gegenwertgedanke, der ansonsten bei außergewöhnlichen Belastungen zu beachten

ist, aus denselben Gründen, die der VfGH-Entscheidung VfSlg. 9596/1982 zugrundelagen, nicht greifen. Es muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. Der Umstand, dass das fragliche Badezimmer - unbestritten - auch von den übrigen Familienmitgliedern des Bw. benutzt wird, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil die insoweit betroffenen Kosten einer Standardausführung des Sanitärbereiches ohnehin nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können, sondern - wie erwähnt - von den Gesamtkosten in Abzug zu bringen sind.

Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 27. 8. 2004, RV/0274-L/03) sind daher ein **verlorener Aufwand** (=Wert des Altzustandes, der aufgrund der Adaptierung zerstört werden muss), die **Mehrkosten der Einrichtung** (=Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung) und die **Mehrkosten der Adaptierung** (=besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind – z.B. Abriss bzw. Versetzung von Wänden) zu berücksichtigen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung (LStR 2000, Rz. 10908) stellen die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen, stellen ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung dar, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper und dgl.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Warum eine Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes nicht zu erfolgen hat, wird in den Lohnsteuerrichtlinien nicht näher erläutert. Jedoch ergibt sich aus den nachstehenden Ausführungen sehr wohl, dass dadurch eine nicht unbedeutende Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entstehen kann.

Eine außergewöhnliche Belastung setzt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Leistung aus dem Einkommen des betreffenden Jahres voraus (VwGH 21.10.99, [98/15/0201](#)) und nicht etwa aus Vermögensmitteln oder Ersparnissen (VwGH 21.10.99, [98/15/0201](#)). Die Unterscheidung zwischen Einkommens- und Vermögensbelastung ist in Deutschland vom BFH mit Urteil v 6.5.94, III R 27/92, BStBl II 95, 104 aufgegeben worden. In der gegenständlichen Fallkonstellation sieht es der Referent als angebracht zu bedenken,

dass die Anwendung des Gegenwertgedankens bei Aufwendungen zur Adaptierungen von Wohnungen Ausnahmen zu machen sind, wenn lebensnotwendige Einrichtungen wie Bad und WC aufgrund eines unabwendbaren Ereignisses für den Bw. unbrauchbar sind. Außerdem kann nicht vernachlässigt werden, dass es sich bei der Adaptierung nicht nur um eine Vermögensumschichtung handelt, sondern auch um den Ausgleich eines endgültigen Verlustes (hier: Wertverlust der bisherigen Bad- und WC-Einrichtungen auf Grund notwendiger Adaptierungen). So gesehen entsteht durch die Adaptierung ein verlorener Aufwand, der im Zusammenhang mit der Gegenwertlehre nicht einfach vernachlässigt werden darf. Soweit Werte endgültig abgeflossen sind, fehlt es eben nicht - wie bei der reinen Vermögensumschichtung - an einer Belastung des Steuerpflichtigen.

Der Referent geht davon aus, dass es dem System des Einkommensteuerrechts grundsätzlich fremd ist, bei Aufwendungen danach zu unterscheiden, ob die Mittel aus dem Einkommen oder dem Vermögen stammen. Insbesondere bei der Anerkennung von Aufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten und Sonderausgaben spielt dies keine Rolle. Eine entsprechende Einschränkung des Begriffs der Aufwendung im vorliegenden Zusammenhang lässt sich deshalb auch systematisch nicht begründen. Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird durch das Einkommen und das Vermögen des Steuerpflichtigen begründet. Dem §§ 33 und 35 EStG 1988 ist nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber dies anders werten wollte. Im Gegenteil wird die Bedeutung der Vermögensverhältnisse vom Gesetz neben den Einkommensverhältnissen im Zusammenhang mit der Umschreibung der Außergewöhnlichkeit ausdrücklich hervorgehoben. Im übrigen führt der Ausschluss von Vermögensbelastungen auch zu einer Benachteiligung sozial schwächerer Steuerpflichtiger. Denn soweit diese kein ausreichendes laufendes Einkommen haben, müssen sie Ausgaben, die andere Steuerpflichtige noch aus dem Einkommen finanzieren können, bereits aus dem Vermögen bestreiten.

Eine andere Frage ist, ob Bw. durch die Adaptierung des Bades und WC ein darüber hinausgehender Vorteil zugeflossen ist, weil bei einem 4 Jahre alten Bad und WC Erneuerungen der hier vorgenommenen Art immer zu einer Wertverbesserung führen würden. Dieser Umstand vermag nach Ansicht des Referenten den Umfang der anzuerkennenden Aufwendungen zu beeinflussen, nicht aber die Berücksichtigungsfähigkeit dem Grunde nach auszuschließen.

Der Referent geht im gegenständlichen Berufungsfall davon aus, dass nach dem Unfall des Bw. am 19. Juni 2005 und der erlittenen Teillähmung von Armen und Beinen die Adaptierung des Badezimmers und des WC zwangsläufig war. Aus der Aktenlage geht hervor, dass ein Angebot der Fa. S. wurde am 2. Dezember 2005 gelegt und in der Folge noch im Jahr 2005

eine Anzahlung von 11.500,00 € geleistet. Die erste Rechnung über die Adaptierungsarbeiten legte die Fa. S. am 22. Februar 2006. Seitens des Bw. unwidersprochen ist, dass die Auftragerteilung und der Beginn der Arbeiten zur umfangreichen behindertengerechten Adaptierung des Badezimmers und des WC bereits im Dezember 2005 erfolgt ist. Dies ist auch der maßgebliche Zeitpunkt für eine allfällige Anerkennung eines verlorenen Aufwandes.

Der Bw. konnte auf Grund der Teillähmung der Arme und Beine das vorhandene Bad und WC nicht mehr benützen. Die notwendige Ein- und Umbau des behindertengerechten Badezimmers und des WC beschränkte sich nicht bloß im Austausch von bereits vorhandenen Sanitäreinrichtungen auf behindertengerechte Sanitäreinrichtungen. Das den Umbau notwendig machende Ereignis hatte auch zur Folge, dass die bisher vorhandenen Sanitäreinrichtungen (Badewanne, Duschkabine, WC) und Sanitärausstattungen (Verfliesungen, Rohrleitungen) für den Bw. plötzlich unbrauchbar wurden. Es war daher notwendig im Zuge der notwendigen Adaptierungsarbeiten die völlig intakten und wenige Jahre alten Sanitäranlagen des Bw. zumindest teilweise zu zerstören bzw. zu ersetzen, um eine zweckmäßige Adaptierung vornehmen zu können. Gebrauchte, ausgebaute Sanitäreinrichtungen sowie abgetragene Verfliesungen haben nach der Erfahrung des Referenten keinen Wert. Vielmehr können bei der Entsorgung derartiger Materialien noch Kosten anfallen. Der Ausbau und die Entsorgung dieser Sanitäreinrichtungen und Sanitärausstattungen stellte somit eine tatsächliche Vermögensverminderung für den Bw. dar. Die Vermögensverminderung ist durch die Ausführung der Adaptierungsarbeiten, welche im Dezember 2005 ihren Anfang genommen haben, eingetreten und ist daher im Sinne der obigen Ausführungen bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 entsprechend zu berücksichtigen.

Nach Ansicht des Referenten sind daher grundsätzlich die vom Bw. als verlorener Aufwand dargestellten Errichtungskosten des bisherigen Badezimmers und WC's als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Der Bw. hat jedoch in diesem Zusammenhang übersehen, dass die Sanitäranlagen einer Abnutzung unterliegen und wohl nur der Zeitwert als verlorener Aufwand anzusetzen ist. Der Referent geht in Anlehnung an die bisherige Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates von einer Nutzungsdauer von 15 Jahren in Zusammenhang mit Sanitäranlagen – und ausstattungen aus (vgl. UFS 27. 8. 2004, RV/0274-L/03). Da die Errichtung und Ausstattung nach eigenen Angaben des Bw. im Jahr 2001 erfolgt ist, werden 11/15 der Errichtungskosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt, das sind **25.115,20 €** ($34.248,00 \times 11/15$) anerkannt.

Das Finanzamt hat in der zum angefochtenen Bescheid gesondert ergangenen Begründung die Mehrkosten für die behindertengerechte Adaptierung, welche für den Umbau des

Badezimmers und des WC's angefallen sind, mit 13.876,00 € geschätzt. Da der Bw. die Kosten für den Umbau teilweise im Jahr 2005 (11.500,00 €) und teilweise im Jahr 2006 (45.414,17 €) bezahlt hat, wurde eine Aliquotierung der Mehrkosten für die behinderten gerechte Adaptierung nach Maßgabe der jeweiligen Zahlungen vorgenommen. Seitens des Referenten bestehen gegen diese Vorgangsweise keine Bedenken, zumal eine Zuordnung der konkreten Zahlungen zu einzelnen Adaptierungsmaßnahmen auf Grund der erfolgten Gesamtabrechnung der im Jahr 2005 und 2006 erfolgten Adaptierungsarbeiten nicht möglich ist. Demnach sind im Jahr 2005 – wie im angefochtenen Bescheid dargestellt – **2.804,34 €** als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Dem Mehrbegehr des Bw., die gesamten Kosten der Adaptierung als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wird aus den oben angeführten Gründen – insbesondere unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 27. 8. 2004, RV/0274-L/03) – nicht entsprochen.

Alleinverdienerabsetzbetrag

Der Bw. war im Jahr 2005 Alleinverdiener und bezog für zwei Kinder die Familienbeihilfe. Der erhöhte Alleinverdienerabsetzbetrag von 669 € im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) steht daher zu.

Abgabenberechnung

Die Einkommensteuer für 2005 wird somit wie folgt berechnet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	106.642,71
Pauschbetrag für Werbungskosten	<u>-132,00</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	106.510,71
Gesamtbetrag der Einkünfte	106.510,71
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	0,00
Kirchenbeitrag	-100,00
Außergewöhnliche Belastungen:	
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	-726,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	<u>-27.919,54</u>
Einkommen	77.765,17
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (77.765,17 - 51.000) * 0,5 + 17.085	<u>30.467,59</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	30.467,59
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %	<u>1.036,55</u>
Einkommensteuer	30.490,14
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	<u>-44.612,92</u>
Festgesetzte Einkommensteuer	-14.122,78

Linz, am 18. Jänner 2011