



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HF gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 vom 12. September 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe bleiben unverändert.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Pensionistin. Sie bezog im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Rente der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter, Invalidenrente

AHV, Personalfürsorge H AG) sowie auf Grund ihrer 100%igen Körperbehinderung Bundespflegegeld der Stufe 5. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 machte sie unter Vorlage der Bestätigung der MG R vom 1. März 1999 als außergewöhnliche Belastung neben Kosten für ein Rollstuhlgekissen im Betrage von 1.512,00 S weitere Beträge, und zwar für die "behindertengerechte" Aufpolsterung und die Neubeziehung der Polstergruppe mit abwaschbarem Bezugstoff im Wohnzimmer in Höhe von 32.858,33 S (davon wurden 24.000,00 S im Dezember 2001 und 8.858,33 S im Jänner 2002 bezahlt), für Tapezier- und Malerarbeiten in der Küche und im Schlafzimmer sowie für die "behindertengerechte" Aufpolsterung und die Neubeziehung der Eckbank sowie der Stühle in der Küche mit abwaschbarem Bezugstoff in Höhe von 37.009,38 S und für "behindertengerechte" Installationsarbeiten (Spültischanlage, Badzubehör) im Betrage von 16.752,12 S, geltend.

Der Gatte der Berufungswerberin teilte diesbezüglich telefonisch mit (vgl. den entsprechenden Aktenvermerk vom 12. September 2002), dass er eine taugliche Begründung für eine behindertengerechte Installation nur hinsichtlich des neuen Brauseschlauches (schmerzempfindliche Haut der Berufungswerberin auf Grund der langjährigen Medikamenteneinnahme) liefern könne. Weiters erklärte er, dass die Wanneneinstiegshilfe nicht für die Berufungswerberin installiert worden sei und im Hinblick auf die "behindertengerechte" Bepolsterung, dass es sich dabei um keine spezielle Polsterung (betreffend Form und Material) handle; diese sei auf Grund der stärkeren Abnutzung notwendig geworden.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 12. September 2002 (zusätzliche Bescheidsbegründung vom 13. September 2002) nachgewiesene Kosten aus der Behinderung der Berufungswerberin im Betrage von 1.512,00 S (Kosten für ein Rollstuhlgekissen). Die restlichen geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigte es insbesondere deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung, zumal es sich dabei um keine unmittelbar und zwangsläufig durch die Behinderung der Berufungswerberin verursachte Kosten handle und weil kein verlorener Aufwand vorliege.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2002 berief die Berufungswerberin gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2001 und beantragte unter Vorlage der Bestätigung des Sachverständigen BM Ing. HM vom 18. September 2002, wonach die in ihrer Wohnung vorgenommenen Wohnraumanpassungen auf Grund der vorliegenden körperlichen Behinderung unbedingt notwendig gewesen seien, den durch die gleichzeitig vorgelegten Rechnungen dokumentierten Aufwand als Folge ihrer Behinderung anzuerkennen.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2002 (Bescheidbegründung vom 17. Oktober 2002) stellte die Berufungswerberin einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 25. Oktober 2002 führte die Berufungswerberin ergänzend aus, dass sie in einer Mietwohnung im zweiten Stock (ohne Lift) eines Mehrfamilienhauses wohne und in hohem Maße pflegebedürftig sei. Auf Grund ihrer starken Behinderung seien nach Absprache mit BM Ing. HM verschiedene Umbau- und Adaptierungsarbeiten vorzunehmen gewesen. Dementsprechend sei die Eckbank in der Küche, um ein Wundsitzen bzw. -liegen zu vermeiden, ähnlich einem Bett weit über das übliche Ausmaß aufgepolstert worden. Die Telefonleitung sei in die Wand verlegt worden, um die Sturzgefahr zu minimieren. Statt eines finanziell aufwendigen Badezimmerumbaus (ua. Neueinbau einer Dusche) sei im Küchenbereich ein kleiner Druckboiler mit entsprechendem Spültischmischer, usw. installiert worden.

In der Stellungnahme vom 17. Februar 2003 zum Vorlageantrag führte das Finanzamt Feldkirch nach ausführlichen rechtlichen Darstellungen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, sachverhaltsbezogen aus, dass von der Fa. S telefonisch bestätigt worden sei, dass es sich bei der in Rede stehenden Aufpolsterung um eine "normale" Polsterung auf Grund von Abnützung handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 setzt voraus:

- Unbeschränkte Steuerpflicht sowie
- eine Belastung des Einkommens.

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen,
- muss außergewöhnlich sein,
- muss zwangsläufig erwachsen,
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

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. Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann dann keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögens- bzw. Gegenwert führt. Es handelt sich dabei um eine bloße Vermögensumschichtung, die nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden kann.

Der Gegenwertgedanke kann aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwer wiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (zB Katastrophenschäden) außer Acht gelassen werden. Derartige Umstände sind jedoch im Berufungsfall nicht erkennbar.

Eine weitere Ausnahme von der Gegenwerttheorie sieht der Verwaltungsgerichtshof zudem nur in jenen besonderen Fällen vor, in denen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die - wie im Berufungsfall die obgenannten Rollstuhlgekkissen - wegen ihrer speziellen Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Dies gilt im Übrigen auch für bestimmte Herstellungsaufwendungen, wie zB für den Einbau eines Aufzuges in ein bloß einstöckiges Einfamilienhaus eines Schwerstbehinderten (VwGH 5.12.1973, 817/73; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VfGH 17.12.1982, B 220/81).

Entscheidungswesentlich ist im Berufungsfall, ob die vorgenommenen Reparaturen und Anschaffungen (Aufpolsterungen, Verlegung der Telefonleitung, Tapezieren, Einbau eines Spültischmischers, eines Kleinspeichers, eines Brauseschlauches, einer Handbrause, eines Wandbrausenhalters sowie einer Wanneneinstiegshilfe) geeignet sind, den Wert der gegenständlichen Wohnung zu erhöhen. Es kommt dabei nicht so sehr darauf an, dass der Aufwand zu einem für sich selbständig verwertbaren Wirtschaftsgut führt, maßgebend ist vielmehr, ob, **objektiv** betrachtet, eine Vermögensminderung durch den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwand eingetreten ist. Angesichts der offenkundigen Verbesserung, die objektiv in den durchgeführten Maßnahmen liegt, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Zweifel, diese Frage zu verneinen. Es liegt kein verlorener Aufwand vor, weil die strittigen Aufwendungen geeignet sind, den Wert des Objektes bzw. der Wohnung auf Dauer zu erhöhen. Die Adaptierung eines Wohnraumes verbessert - objektiv betrachtet - seine Wohnqualität; die Umstände, die hiezu führten, haben außer Betracht zu bleiben bzw. sind unerheblich (vgl. VwGH 7.5.1979, 1815/78; VwGH 11.1.1980, 513/79). Die Anschaffung von neuen Einrichtungsgegenständen und die

Instandhaltung einer Wohnung sind geradezu typische Fälle einer Vermögensumschichtung im hier maßgeblichen Sinn.

Dass der Steuerpflichtige diese Werterhöhung nicht anstrebt, sondern diese auf Grund eines Aufwandes eintritt, zu dessen Bestreitung der Steuerpflichtige gezwungen ist, ist dabei ebenso ohne Bedeutung wie die subjektiven Bedürfnisse des Steuerpflichtigen, die nicht auf die betreffenden Maßnahmen gerichtet sind. Ebenso ist nicht entscheidend, ob es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine Miet- oder Eigentumswohnung handelt (vgl. dazu VwGH 7.5.1979, 1815/78; VwGH 25.9.1985, 84/13/0113).

Dass die strittigen Aufwendungen nach den Angaben der Berufungswerberin bzw. ihres Gatten durch die Behinderung der Berufungswerberin motiviert waren, vermag an der Beurteilung, dass es sich bei den strittigen Aufwendungen nicht um berücksichtigungsfähigen, verlorenen Aufwand handelt, sondern diesen Aufwendungen ein Gegenwert gegenübersteht, nichts zu ändern. Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der neugestaltete Bereich der Mietwohnung bzw. die neu angeschafften Gegenstände eine spezifisch nur für Behinderte geeignete Beschaffenheit oder individuelle Gebrauchsmöglichkeit haben und deswegen keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert hätten. Das Finanzamt ist im Berufungsfall daher zu Recht davon ausgegangen, dass die gegenständlichen Aufwendungen objektiv geeignet sind, den Wert der gegenständlichen Mietwohnung zu erhöhen, zumal die Wohnung zweifelsohne eine Wertsteigerung im Vergleich zu dem Zustand, den sie ohne die gegenständlichen Reparaturen bzw. Neuanschaffungen hatte, erfahren hat.

Wegen des Vorliegens einer bloßen Vermögensumschichtung war im Berufungsfall von einer berücksichtigungsfähigen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 keine Rede und war daher die Berufung bereits aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

Damit erübrigte sich zwar ein Eingehen auf die Frage der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit dieser strittigen Ausgaben; vollständigkeitshalber sei jedoch noch Folgendes erwähnt:

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Tatsächliche Gründe sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (zB Krankheitskosten, Aufwendungen infolge Körperbehinderung).

Wird eine Wohnung behindertengerecht umgebaut, so sind die Aufwendungen der durch die Behinderung **unmittelbar** veranlassten Aufwendungen jedenfalls eine außergewöhnliche Belastung. Erfordern diese unmittelbaren behindertenspezifischen darüber hinaus weitere

(mittelbare) Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne), dann stellen auch diesbezügliche Kosten eine außergewöhnliche Belastung dar. Sind hingegen behindertenspezifische Einrichtungen auch ohne weitere (mittelbare) Maßnahmen installierbar (zB Montage behinderungsbedingter zusätzlicher Haltegriffe), dann stellen die mittelbaren Maßnahmen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann gegenständlich nicht von zwangsläufigen, tatsächlichen, unmittelbar durch die Behinderung der Berufungswerberin erwachsenen Kosten gesprochen werden. Die ausgeführten Arbeiten lassen nämlich erkennen, dass sie ihrer Art und ihrem Umfang nach üblicherweise und unabhängig vom Vorliegen einer Behinderung auch von einem nicht körperbehinderten Steuerpflichtigen im Zuge einer Wohnungsrenovierung in Auftrag gegeben würden; sie können daher so lange nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als nicht nachgewiesen wird, ob und in welchem Ausmaß die Aufwendungen ursächlich durch die Behinderung bedingt sind. Das gesamte Vorbringen der Berufungswerberin bzw. des ihres Gatten, wonach eben die montierte Wanneneinstiegshilfe gar nicht für die Berufungswerberin selbst bestimmt sei, und die strittige Bepolsterung auf Grund von Abnützungserscheinungen erneuert worden sei und es sich dabei um keine spezielle, sondern um eine normale Polsterung auf Grund von Abnutzung handle, wie im Übrigen auch von der Fa. S bestätigt worden sei, lässt keinen Zweifel daran, dass die gegenständlichen Aufwendungen in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der Körperbehinderung der Berufungswerberin verausgabt worden sind. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht war von einer Normalausstattung auszugehen, wobei die Behinderung im gegebenen Zusammenhang nicht zu **Mehraufwendungen** geführt hat. Ein Mehraufwand läge insoweit vor, als die von der Berufungswerberin - für den täglichen Bedarf - angeschafften, in Rede stehenden Gegenstände teurer sind als jene, welche sie bei Außerachtlassung der Behinderung anzuschaffen hätte.

Abgesehen von der allgemein gehaltenen Aussage, wonach die in der Wohnung der Berufungswerberin vorgenommenen Wohnungsanpassungen auf Grund der vorliegenden körperlichen Behinderung unbedingt notwendig gewesen seien, hat auch der obgenannte Bausachverständige in seiner Bestätigung nicht näher dargetan, warum die gegenständlichen Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung der Berufungswerberin standen und war daher diese Bestätigung zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht geeignet. Mit dieser allgemeinen, durch nichts untermauerten Behauptung, die gegenständlichen Baumaßnahmen seien durch die Behinderung veranlasst, wird kein Vorbringen erstattet, das die Abgabenbehörde in die Lage versetzen würde, die

Zwangsläufigkeit der mit diesen Reparaturen und Anschaffungen verbundenen Kosten zu prüfen. Im Übrigen stand sie mit dem oben dargestellten Aktenstand und der allgemeinen Lebenserfahrung in krassem Widerspruch.

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 außergewöhnlichen Belastungen. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung.

Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine außergewöhnliche Belastung vor, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (VwGH 24.2.2000, 96/15/0197).

In Anbetracht der Einkommens- und Vermögensverhältnisse bzw. des wirtschaftlichen Einkommens der Berufungswerberin als auch im Hinblick auf das die in Rede stehenden Ausgaben verursachende Ereignis gehören die gegenständlichen Reparatur- bzw. Anschaffungskosten typischerweise zur normalen Lebensführung der Berufungswerberin; die strittigen Kosten liegen nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach innerhalb des Üblichen. Gegenständlich war - wie oben bereits ausgeführt - von einer Normalausstattung und damit nicht von durch die Behinderung verursachten Mehraufwendungen auszugehen. Aufwendungen für die Einrichtung und Instandhaltung einer Wohnung, die durch die laufende Benutzung einer Wohnung erforderlich sind oder die dazu dienen, die Wohnung den veränderten Lebensbedürfnissen des Steuerpflichtigen anzupassen, haben die ganz überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen regelmäßig (wenn auch in größeren Zeitabständen) zu tragen. Es handelt sich dabei um Erscheinungen des täglichen Lebens, die den Charakter des Außergewöhnlichen entbehren. Auch die Anordnung aller Räume in einer Ebene kann nicht als außergewöhnlich angesehen werden. Gleiches gilt nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch für die Verlegung eines Telefonkabels in die Wand zur Verhinderung des Stolperns bzw. Stürzens. Sie wird auch von Personen ohne Behinderung gewünscht und als zweckmäßig erachtet.

Da die gegenständlichen Wohnungskosten der Mehrheit der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommensverhältnissen in annähernd gleicher Höhe erwachsen, kann im Berufungsfall auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit als nicht gegeben erachtet werden.

Abschließend ist noch zu sagen, dass für die zeitliche Zurechnung einer außergewöhnlichen Belastung das Abflussprinzip nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblich ist; sie ist daher dann steuerwirksam, wenn sie nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 als abgeflossen gilt, also im Zeitpunkt der Bezahlung. Dies hat zur Folge, dass ein dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung anzuerkennender Aufwand (ein solcher liegt - wie oben bereits dargelegt - im konkreten Fall nicht vor), der über Jahre verteilt geleistet wird (gegenständlich wurde für die Aufpolsterung und die Neubeziehung der Polstergruppe mit abwaschbarem Bezugstoff im Wohnzimmer im Dezember 2001 24.000,00 S und im Jänner 2002 8.858,33 S bezahlt), erst im jeweiligen Jahr der Leistung zu berücksichtigen ist.

Im Ergebnis kann dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die gegenständlichen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung behandelt hat. Da die strittigen Kosten zu einer Vermögensumschichtung geführt haben und auch weder zwangsläufig noch außergewöhnlich erwachsen sind, würde eine Anerkennung dieser Kosten zu einer nicht vertretbaren steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Lebenshaltung führen, die mit dem Sinn und Zweck des § 34 EStG 1988 nicht vereinbar ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 31. März 2003