



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 26. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber wurde laut vorliegendem Behindertenpass vom Landesinvalidenamt für Tirol ab 23. Mai 1995 zu hundert Prozent als behindert eingestuft. In der am 19. April 2005 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 begehrte der Abgabepflichtige ua. die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 64.941,74 € als außergewöhnliche Belastung. Nachdem die Abgabenbehörde die Erklärung mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 28. April 2005 ursprünglich antrags- und erklärungsgemäß veranlagte, hob diese den Bescheid gemäß § 299 BAO wiederum auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, in welchem die gegenständlichen Aufwendungen keine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung, sondern lediglich als Sonderausgaben fanden (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 26. Juli 2005). Begründend führte die Abgabenbehörde im Einkommensteuerbescheid 2004 hierzu ua. aus, die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, könnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 5.808,91 € nicht übersteigen würden. Die Ausgaben für Wohnraumsanierung

würden Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG darstellen und könnten somit nicht als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 17. August 2005 führte der Berufungswerber unter Verweis auf eine ärztliche Bestätigung des Arztes vom April 2004 aus, er leide an einer schweren Rechtsherzdekompensation und Lungenerkrankung, deren Ursache in der hohen Luftfeuchtigkeit und Schimmelbildung in seinem Schlafraum liege. Aus diesem Grunde habe das häusliche Umfeld durch die strittigen Investitionen geändert werden müssen. Die getätigten baulichen Investitionen seien bei einem normalen gesundheitlichen Zustand nicht notwendig gewesen, dh. dass die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung ausschließlich zur Sanierung des Gesundheitszustandes des Berufungswerbers erfolgt seien. Arztes führt in seiner ärztlichen Bestätigung vom April 2004 aus, der Berufungswerber werde seit vielen Jahren wegen einer schweren Rechtsherzdekompensation und schweren Lungenerkrankung an seiner Abteilung Kardiologie laufend betreut. Das häusliche Umfeld (Schlafraum mit hoher Luftfeuchtigkeit) sei für den Gesundheitszustand des Berufungswerbers nachträglich und sollte aus medizinischer Sicht saniert werden. Eine Verbesserung des Wohnumfeldes werde sich für den Gesundheitszustand des Berufungswerbers positiv auswirken.

Über Vorhalt des Finanzamtes reichte der Berufungswerber in seinem Schreiben vom 27. September 2005 die geltend gemachten Rechnungen nach und verwies neuerlich hierauf, dass es sich hierbei um keine Neuanschaffungen, sondern ausschließlich um bauliche Maßnahmen zur Trockenlegung des Mauerwerks handeln würde. Diese Arbeiten seien auf Grund des schlechten gesundheitlichen Zustandes unbedingt erforderlich gewesen. In einer Aufstellung über den geltend gemachten „Aufwand zur Sanierung der wohnhygienischen Situation“ ergänzte der Berufungswerber, er habe laut amtsärztlichem Gutachten ein schweres Herzleiden. Eine Sanierung der Wohnräume sei amtsärztlich indiziert und bestehe hauptsächlich aus den Arbeiten für die Trockenlegung, Isolierung und Wärmedämmung der Wohnräume. In der vorgelegten amtsärztlichen Bestätigung vom 21. Oktober 2002 führte der Amtsarzt aus, beim Berufungswerber bestehe ein schweres Herzleiden. Der Schlafraum des Berufungswerbers sei durch hohe Luftfeuchtigkeit und Schimmelbildung belastet, sodass eine Gesundheitsgefährdung gegeben sei. Eine Sanierung der wohnhygienischen Situation sei amtsärztlicherseits indiziert.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2005 begründete die Abgabenbehörde ua. damit, außergewöhnliche Belastungen dürfen weder Betriebsausgaben, Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 noch Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 sein, damit diese Ausgaben als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt werden könnten. Da die in Rede stehenden Sanierungsaufwendungen jedoch Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 darstellen würden und somit auf Grund der Gesetzesbestimmung des

§ 34 Abs. 1 EStG eine Geltendmachung derartiger Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht zulässig sei, könne dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden. Die Krankheitskosten (A, B, C, D) seien bereits im Erstbescheid als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2005 beantragte der Berufungswerber fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Bei der Ermittlung des Einkommens sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, und zwar Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn die Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitwert seiner Nutzung wesentlich verlängern, als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Hierzu gehören ua. die Aufwendungen für eine Mauer trockenlegung sowie eine Sanierung eines Badezimmers in Form einer substanzbezogenen Verbesserung der Badezimmerinstallationen (Doralt, EStG<sup>10</sup>, Kommentar, Tz. 198 zu § 18, 81).

Außergewöhnliche Belastungen hängen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg.cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg.cit.) abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1.) Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- 2.) Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- 3.) Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Im vorliegenden Fall ist vorerst strittig, ob die gegenständlichen Aufwendungen des Berufungswerbers im Gesamtbetrag von 64.360,76 € als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden können. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass es sich bei den gegenständlichen Baumaßnahmen va. um eine Sanierung und Kellertrockenlegung eines Altbestandes aus dem Jahr 1985 (vgl. Rechnung der FirmaB vom 2. Dezember 2004 samt Beilagen), um eine Rohrbruchbehebung und Verlegungen und Erneuerungen von Haupt-, Abfluss- und (Haupt-)Wasserkanalleitungen (vgl. Rechnungen der Fa. FirmaF. vom 1. Oktober und 13. Dezember 2004), um eine Sanierung von Tramdecken und eines Bodens (vgl. Rechnung vom FirmaG vom 21. Oktober 2004), um Reparaturarbeiten im Badezimmer (vgl. Rechnung der FirmaI vom 13. November 2004) samt Anschaffung von Fliesen (vgl. Rechnung vom FirmaH. vom 15. November 2004), um Malerarbeiten (vgl. Rechnung von FirmaE vom 22. Oktober 2004), um eine Kondensationstrocknung (vgl. Rechnung der FirmaC vom 15. Dezember 2004), um eine thermographische Fehlersuche (vgl. Rechnung

der FirmaD vom 19. November 2004) sowie um Bauschuttbeseitigung und –deponierung (vgl. Rechnungen der FirmaA vom 30. Oktober und 30. November 2004) handelt.

Auf Grund des sich aus obigen Rechnungen ergebenden Sachverhaltes steht für den Referenten außer Zweifel, dass die strittigen Aufwendungen ausschließlich im Rahmen der Sanierung eines den Wohnzwecken dienenden Gebäudes, insbesondere der Trockenlegung von Mauerwerk ua. in Folge von Wasserrohrbrüchen bzw. von Sanierungen eines Badezimmers, aufgelaufen sind. Die strittigen Aufwendungen sind somit als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 zu qualifizieren, da sie anlässlich einer Sanierung von Wohnraum anfielen. Ausgaben für Wohnraumsanierung führen auch dann nicht zu außergewöhnlichen Belastungen, wenn diese auf Grund des gesetzlich verankerten Höchstbetrages keine Berücksichtigung als Sonderausgaben finden können. Gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG bleiben nämlich bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, außer Betracht. Es ist auch nicht möglich, in jenen Fällen, in denen der Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben durch das Gesetz beschränkt ist (zum Beispiel § 4 Abs. 5 EStG, § 16 Abs. 1 Z 9 EStG, § 18 Abs. 1 Z 5 EStG), die vom Abzug ausgeschlossenen Ausgabenteile, die sich bei den einzelnen Einkunftsarten oder bei der Einkommensermittlung nicht voll als Abzugsposten auswirken konnten, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, weil sie ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben nicht verlieren (VwGH 10.4.1981, 13/3437/80; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116). Dies gilt im Übrigen auch für die Berechnung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128). Zu solchen Ausgabenteilen gehören insbesondere auch Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 bis 5 EStG, soweit sie den dem Steuerpflichtigen nach seinem Familienstand zustehenden Höchstbetrag bzw. bei den Kirchenbeiträgen den zulässigen Höchstbetrag übersteigen (VwGH 10.4.1981, 13/3437/80; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

Der Berufungswerber sieht jedoch obige Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen an, da diese krankheitsbedingt angefallen seien und hierdurch eine hohe Luftfeuchtigkeit sowie Schimmelbildung in seinem Schlafräum, welche Ursache für seine Krankheit (Behinderungsausmaß 100 %) gewesen wären, behoben worden wären. Den streitgegenständlichen Aufwendungen kann jedoch auch auf Grund nachfolgender Überlegungen keine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zukommen. Als außergewöhnliche Belastungen kommen nämlich lediglich Belastungen des Steuerpflichtigen in Betracht; damit sind Vermögensumschichtungen regelmäßig nicht geeignet, eine außergewöhnliche Belastung zu begründen. Verwaltungspraxis und Rechtsprechung stehen seit jeher auf dem Standpunkt, dass unter Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, als nur solche zu verstehen sind, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wert-

verzehr verknüpft sind (VwGH 18.2.1986, 85/14/0132; VwGH 24.11.1993, 93/15/0171; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern nur zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (VwGH 19.2.1969, 205/68; VwGH 11.1.1980, 513/79). Eine außergewöhnliche Belastung ist daher im Allgemeinen dann nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen einen Gegenwert oder nicht nur vorübergehende Vorteile erlangt. Soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" (Gegenwerttheorie; VwGH 11.1.1980, 513/79; VwGH 24.11.1993, 93/15/0171).

Ein Gegenwert liegt nach dem Verwaltungsgerichtshof bei Anschaffung von ihrer Natur nach langlebigen Wirtschaftsgütern und grundsätzlich immer dann vor, wenn Ausgaben nicht mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Dabei ist nicht Voraussetzung, dass der Gegenwert in einem eigenständigen Wirtschaftsgut besteht; zu Vermögensumschichtungen führen auch solche Aufwendungen, die für ein schon bestehendes Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen aufgewendet werden und objektiv geeignet sind, den Wert desselben zu erhöhen (VwGH 18.2.1986, 85/14/0132). Allerdings darf es sich dabei nicht um eine bloße kurzfristige Wertsteigerung des bestehenden Wirtschaftsgutes handeln; der Wertsteigerung muss vielmehr längerfristiger Charakter dergestalt zukommen, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung ist (VwGH 18.2.1986, 85/14/0132). Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände sind jedenfalls unbeachtlich (VwGH 28.5.1980, 1104/78; VwGH 17.11.1981, 1161/80), sodass bei Anschaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen wird, wenn die Anschaffung aufgrund einer Krankheit erfolgt (VwGH 5.12.1973, 817/73). Eine Vermögensumschichtung wird hingegen verneint, wenn Gegenstände beschafft werden müssen, die wegen ihrer Beschaffenheit keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert besitzen, wie zum Beispiel Prothesen, Hörhilfen, Rollstühle. Muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Errichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes (Vermögensumschichtung) nicht ausgegangen werden (VfGH 13.3.2003, B 785/0; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 3 zu § 34 Abs. 1 EStG, 4f; Doralt, EStG<sup>4</sup>, Kommentar, Tz. 20 zu § 34, 12f).

Nach Ansicht des Referenten sind die gegenständlichen baulichen Maßnahmen nicht geeignet, die begehrte außergewöhnliche Belastung zu begründen. Wie oben dargestellt bedarf es für eine Gewährung der außergewöhnlichen Belastung vermögensmindernder Ausgaben, welche

im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben sind. Mit den streitgegenständlichen Baumaßnahmen war nämlich kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder sonstiger Wertverzehr verknüpft, sondern führten diese vielmehr zu einem Gegenwert in Form eines sanierten und von baulichen Mängeln behobenen Wohngebäudes. Da für den Referenten offenkundig ist, dass ein Erwerber - bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes – bereit wäre, eine Abgeltung für die Gebäudesanierung in Form eines höheren Kaufpreises (gegenüber dem für ein – bei keiner Sanierung - „feuchtes“ Gebäude mit hoher Luftfeuchtigkeit und Schimmelbildung) zu leisten, erbrachten die gegenständlichen Baumaßnahmen eine Wertsteigerung des Gebäudes. Diese stellen damit werterhöhende Maßnahmen (gegenüber dem ursprünglichen Gebäude) dar. Ein trocken gelegtes Gebäude bzw. trocken gelegte Gebäudeteile liegen nach Auffassung des Referenten nicht nur im Interesse und im Gesundheitswohl eines (am Herzen und an der Lunge) erkrankten, sondern auch in dem eines gesunden Bewohners. Die obigen Arbeitsleistungen, insbesondere auch die Trockenlegung der Gebäudemauern sowie die Behebung des Wasserrohrbruches, stellen damit keine ausschließlich behinderungsbedingten und nur in der Erkrankung des Berufungswerbers begründeten Aufwendungen für die Errichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes dar, sondern wären auch losgelöst von der Erkrankung des Berufungswerbers auf Grund der baulichen Mängel (vgl. hierzu insbesondere den Wasserrohrbruch) angefallen.

Im bekämpften Bescheid wurden von der Abgabenbehörde sowohl die strittigen Kosten als Sonderausgaben als auch die unstrittigen (tatsächlichen) Krankheitskosten des Berufungswerbers betreffend die A, B, C und D im Gesamtbetrag von 580,98 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Der bekämpfte Bescheid erging sohin zu Recht, weshalb daher spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 10. Jänner 2007