



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. A, K, vom 29. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch ADir. Alexander Spielmann, vom 14. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr als leitender Angestellter der U Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 62.511,34 (brutto). Daneben war dieser als Vortragender am W tätig. Aus dieser Tätigkeit erzielte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 6.049,59 (brutto).

Aktenkundig ist, dass beim Bw. eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50% behördlich festgestellt wurde.

In den seitens der Amtspartei (Finanzamt Klagenfurt) zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten liegt eine mit 21. Mai 2001 ausgestellte amtsärztliche Bestätigung folgenden Inhaltes ein:

"Bei Herrn Mag. P besteht ein lumbosacraler Übergangswirbel mit chronisch rezidiv. Lumbosacralgie mit pseudoradikulärer Ausstrahlung links bei Spondylolisthese Grad I und Degeneration der LWS.

Vom Bundessozialamt wurde ein Grad der Behinderung von 50% eingestuft.

Aus amtsärztlicher Sicht wird dazu festgestellt, dass im akuten Schub und bei entzündlicher Aktivierung größere Besorgungen des alltäglichen Lebens nicht durchgeführt werden können und eine Hilfestellung durch andere Personen notwendig ist."

In der Einkommensteuererklärung für 2005 beantragte der Bw. neben den Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen für Diätverpflegung (Magen) gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303. Weiters beantragte der Bw. die Anerkennung von Aufwendungen für Medikamente, Heilbehelfe, Arztbesuche, Behandlungskosten, Rezeptgebühren sowie "Terrassenarbeiten" (€ 700,00) und "Gartenarbeiten" (€ 630,00) in Gesamthöhe von € 1.592,85 als außergewöhnliche Belastung.

Was die beiden zuletzt genannten Aufwandspositionen ("Terrassen"- und "Gartenarbeiten") anbelangt, so finden sich in den Verwaltungsakten nachstehende Unterlagen:

a) Zahlungsbestätigung des KP vom Februar 2006 mit folgendem Inhalt:

"Ich, P k, Str, Kg bestätige auf diesem Wege, dass ich bedingt durch die chronischen Erkrankungen von Bw, Str., Kg körperlich schwerere Arbeiten auf der Terrasse (Reinigungsarbeiten, Einwinterungs- und Auswinterungsarbeiten, Reparaturarbeiten), die von ihm krankheitshalber nicht durchgeführt werden können, erledigt habe. Pauschal wurden dafür im Jahr 2005 700,00 bezahlt".

b) Abrechnung der V vom Dezember 2005 über die von ihr erbrachten Leistungen, welche lautet wie folgt:

"Für die im Frühjahr und im Herbst 2005 durchgeführten Garten- und Bepflanzungsarbeiten (Beschaffungs-, Transport- und Durchführungsarbeiten) auf der Terrasse von Bw, Str., Kg werden von mir, v R, S-Weg, Kg nachfolgende Stunden in Rechnung gestellt.

April 2005	25 Stunden a 10,00	250,00
Mai 2005	20 Stunden a 10,00	200,00
November 2005	18 Stunden a 10,00	180,00
	Summe	630,00

Den Rechnungsbetrag habe ich jeweils in den ob genannten Teilbeträgen bar erhalten."

Im Einkommensteuerbescheid 2005 anerkannte das Finanzamt den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 (€ 243,00 bei einer MdE von 50%) sowie den Pauschbetrag wegen Diätverpflegung (€ 504,00) gemäß § 2 Tatbestand 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303. Weiters fanden jene anerlaufenen Aufwendungen im Zusammenhang mit Medikamenten, Heilbehelfen, Arztbesuchen, Behandlungskosten sowie Rezeptgebühren zur Gänze (€ 262,85) als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung. Aufwendungen betreffend Terrassen- und Gartenarbeiten (€ 1.330,00) wurden indes weder als außergewöhnliche Belastung noch unter einem anderen Titel anerkannt.

In der Berufungseingabe vom 29. November 2006 führte der Bw. aus, den vom Finanzamt versagt gebliebenen Aufwendungen sei sehr wohl der Charakter einer außergewöhnlichen Belastung beizulegen. Einerseits seien die besagten Aufwendungen ausschließlich aufgrund seiner Behinderung angefallen, andererseits hätten sie bei weitem jene Kosten überstiegen, welche für eine "normale Haushaltshilfe" aufgelaufen wären.

Aufgrund mehrerer akuter Schübe habe er im Frühjahr und Herbst 2005 die erforderliche Betreuung seiner Terrasse nicht selbst wahrnehmen können und sei dazu verhalten gewesen, Fremdpersonen mit der Durchführung dieser Arbeiten zu betrauen. Diese Tätigkeiten hätten ua. bestanden aus dem Organisieren und Herbeischaffen von Blumenerde (20 bis 25 kg je Sack) sowie jener Sträucher, welche in die Betontröge einzupflanzen gewesen seien. Darüber hinaus seien die einzelnen Betontröge, deren Leergewicht sich auf 380 kg belaufe (was sich im bepflanzten Zustand auf gar 550 bis 600 kg erhöhe) mittels Handhubwagen zu verschieben gewesen. Weiters seien die Terrassenabflüsse zu reinigen gewesen, um so die Gefahr einer Verstopfung des Abflusses – eine derartige Beeinträchtigung würde insbesondere bei Frost schwere Schäden am Mauerwerk sowie an der Terrasse verursachen – hintan zu halten. Vor Beginn eines jeden Reinigungsvorganges seien dabei zahlreiche Betonplatten, deren Gewicht sich auf ca. 20 kg je Stück belaufe, zu entfernen und nach Beendigung wieder zu implementieren gewesen. Im Herbst habe man zudem alle nicht winterharten Pflanzen samt den Betontrögen mittels Handhubwagen in den Keller verbracht. Jene Tröge aber, welche aufgrund ihres enormen Gewichtes nicht mehr transportabel seien, habe man an Ort und Stelle einhausen müssen. All diese Arbeiten seien im Streitjahr durch die beiden beauftragten Personen verrichtet worden.

Die Finanzbehörde habe trotz Vorliegens einer amtsärztlichen Bestätigung, welche die Notwendigkeit einer Haushaltshilfe bescheinige, die nunmehr in Streit stehenden Aufwendungen aus dem Grunde nicht anerkannt, da die Anforderung "durch Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung, die über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht", als nicht gegeben angesehen worden sei. Die Ablehnung seines Begehrens sei sonach einzig und allein an die Pflegebedürftigkeit geknüpft gewesen, wiewohl das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 20.11.1996, 94/15/0141, von "Krankheit oder Pflegebedürftigkeit" spreche. Unrichtig sei zudem die Argumentation der Behörde, dass die nunmehr strittigen Tätigkeiten nicht "über eine normale Haushaltshilfe hinausgehe".

Der Bw. verwies in seinem Berufungsschriftsatz weiters auf die seitens der Finanzverwaltung in Rz 898 der LStRL 1999 zur "Haushaltshilfe" ventilierten Überlegungen bzw. Ausführungen.

Die Amtspartei legte die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge eines am 13. August 2007 abgeführten Ortsaugenscheines wurde festgestellt, dass die streitgegenständliche Terrasse im 3. Stock der Wohnungseigentumsanlage Str. in k. situiert ist und ausschließlich über die Terrassentüre der Eigentumswohnung erreicht werden kann. Die Terrassenfläche beläuft sich nach den Angaben des Bw. auf 97 m² und ist gänzlich mit Steinplatten ausgekleidet. Die strittigen Waschbetontröge, welche allesamt mit Schilfpflanzen, Thujen, uä. bepflanzt sind, befinden sich – aneinander gereiht – zu einem überwiegenden Teil an der Terrassenbrüstung. Der Bw. gab über Befragen an, sein Vater KP habe sämtliche körperlich anstrengende Arbeiten an der Terrasse erledigt. Dabei habe dieser auch die sehr zeitaufwändigen Reinigungsarbeiten am Wasserabfluss sowie am Terrassenunterbau – dieser sei mit einer wasserdichten Sarnofilfolie ausgekleidet – durchgeführt. Frau V, eine Bekannte, habe er mit der Durchführung sämtlicher "Gartenarbeiten", wie Düngen, Kürzen der Schilfblätter, Neubepflanzungen, Besorgung von Blumenerde, etc., beauftragt. Diese Leistungen seien stundenweise verrechnet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist einzig und allein die Frage, ob Aufwendungen für Terrassen- und Gartenarbeiten als außergewöhnliche Belastung im Sinne der steuerrechtlichen Bestimmungen zu qualifizieren sind.

Die bezug habende Bestimmung des § 34 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ordnet diesbezüglich an:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. [...]

(5) [...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

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

Ersatzbeschaffungskosten

- [...]

- 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.

Grundvoraussetzung für die Anerkennung eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung ist, dass die in § 34 Abs. 1 Punkt 1 bis 3 genannten Tatbildmerkmale (Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) in kumulativer Weise vorliegen. Fehlt nur eines dieser Merkmale, so kommt eine Anerkennung des Aufwandes unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung nicht in Betracht.

Eine Belastung gilt gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 dann als außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Das Tatbildmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, dh. außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebensführung (*Doralt*, Einkommensteuer, Kommentar, Band III, Tz 29 zu § 34). Generell gelten Aufwendungen immer dann als 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*, aaO, Tz 32).

Die im gegenständlichen Verfahren strittigen Aufwendungen für (die von KP erbrachten) Terrassenarbeiten haben für den erkennenden Senat den Charakter von typischerweise mit der normalen Lebensführung verbundenen Kosten, die üblicherweise einer Vielzahl von Garten- und Eigenheimbesitzern erwachsen. Arbeiten, welche mit großer körperlicher Anstrengung einhergehen, wie hier etwa das Entfernen und Wiederauflegen zahlreicher Steinplatten anlässlich der Reinigung der Terrassenfolie oder das Verrücken, Überstellen sowie Ein- bzw. Auswintern von Blumentrögen mit erheblichem Gewicht, werden üblicherweise von einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen (gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse) – und zwar auch von solchen ohne körperlicher Beeinträchtigung – unter Inanspruchnahme fremder Hilfe durchgeführt. Insbesondere sind ältere oder aufgrund ihrer körperlichen

Konstitution nicht geeignete Personen in der Regel dazu verhalten, derartige Tätigkeiten von Dritten entgeltlich durchführen zu lassen. So ist es nach Ansicht des Senates insbesondere auch Frauen nicht zuzumuten, Betontröge mit einem derartigen Gewicht zu befördern bzw. zur Einwinterung in den Keller zu verbringen. Gleiches gilt für Arbeiten im Zusammenhang mit dem Entfernen bzw. Wiedereinsetzen von ca. 20 kg schweren Betonplatten zur Reinigung des Terrassenunterbaues und des Wasserablaufes. Bei all diesen Arbeiten scheitert es somit bereits am Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit, weshalb schon aus diesem Grunde eine Subsumierbarkeit der diesbezüglich anerlaufenen Kosten unter der Bestimmung des § 34 EStG 1988 nicht erfolgen kann. Es erübrigt sich daher auch eine Prüfung der Frage, ob die von der Rechtsprechung in Bezug auf die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien im gegenständlichen Fall überhaupt vorliegen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die in Streit stehenden Arbeiten an der Terrasse kein Element der Außergewöhnlichkeit beinhalten, zumal Tätigkeiten dieser Art in Ansehung des Gewichtes der zu befördernden Tröge bzw. aufzuhebenden Betonplatten von der Mehrzahl der Steuerpflichtigen (insbesondere auch jenen, welche ähnliche Einkommens- und Vermögensverhältnisse wie der Bw. aufweisen) wohl kaum selbst verrichtet werden (vgl. diesbezüglich auch UFS RV/0447-K/06).

Eine andere Beurteilung im Blickwinkel der Außergewöhnlichkeit erlauben die von V erbrachten "Garten- und Bepflanzungsarbeiten". Tätigkeiten dieser Art werden in der Regel von der Mehrzahl der steuerpflichtigen Garten- bzw. Terrassenbesitzer (und zwar nach Ansicht des Senates auch von solchen, welche ähnliche Einkommens- und Vermögensverhältnisse aufweisen wie der Bw.) selbst erbracht. Diese erfordern keine besondere körperliche Kraftanstrengung und werden vielfach im Zuge der Freizeitgestaltung als Ausgleich zur beruflichen Tätigkeit verrichtet. Der Bw. ist jedoch aufgrund seines körperlichen Leidens nicht imstande, derartige Arbeiten ohne Gefahr einer Verschlechterung seines Gesundheitszustandes durchzuführen. Die daraus erwachsenen Kosten gelten daher als außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988.

Zum Tatbestandselement der "Zwangsläufigkeit" (§ 34 Abs. 1 Punkt 2 EStG 1988) ist Nachstehendes festzuhalten: Die Zwangsläufigkeit einer Aufwendung liegt prinzipiell dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Grundsätzlich gilt, dass die Belastung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen muss.

Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur sind Aufwendungen dann als nicht zwangsläufig einzustufen, wenn diese sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (*Doralt*, aaO, Tz 37). Im vorliegenden

Fall erfolgte das Aufstellen der Betontröge im Brüstungsbereich sowie deren Bepflanzung mit Koniferen, Schilfpflanzen, udgl. aufgrund des freien Entschlusses des Bw., dienten all diese Maßnahmen offensichtlich der Verschönerung des Terrassenbereiches sowie der Herstellung eines Sichtschutzes. Es ergibt sich somit kein Hinweis darauf, dass die getätigten Arbeiten aus tatsächlichen, rechtlichen oder gar sittlichen Gründen erforderlich gewesen wären. Das Element der Zwangsläufigkeit ist bei gegenständlicher Sachlage – unzweifelhaft – nicht vorliegend.

Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur (zB. VwGH 3.3.1992, 88/14/0011) ist die Zwangsläufigkeit aus den einzelnen im Gesetz angeführten tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nach den Umständen im Einzelfall differenziert zu betrachten. Dies birgt naturgemäß eine gewisse Kasuistik in sich. Während etwa Krankheitskosten grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, ist etwa eine Reparatur am Haus nur bei (tatsächlich eingetretenen) Katastrophenschäden steuerlich relevant. Daraus folgt – argumentum a maiori ad minus – dass auch prophylaktische Reinigungsarbeiten am Terrassenunterbau sowie am Abfluss als nicht zwangsläufig erwachsen gelten.

Diese Beurteilung erfließt auch aus dem von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsatz, wonach unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, also solche, welche mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Nur verlorener Aufwand ist – soweit zwangsläufig erwachsen – berücksichtigungsfähig. Soweit die Aufwendungen hingegen einen Gegenwert schaffen, stellen sie keine "Belastung" dar ("Gegenwerttheorie", siehe hiezu *Doralt*, aaO, Tz 20, unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 11.1.1980, 513/79, und vom 24.11.1993, 93/15/0171), zumal diesfalls eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt. Zu Vermögensumschichtungen führen auch solche Aufwendungen, die für ein schon bestehendes, langlebiges Wirtschaftsgut aufgewendet werden und objektiv geeignet sind, den Wert desselben nicht bloß kurzfristig zu erhöhen. Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände sind in diesem Konnex jedenfalls unbeachtlich (VwGH vom 28.5.1980, 1104/78, und vom 17.11.1981, 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 5.12.1973, 817/73). Dieser Betrachtungsmaßstab ist nach Ansicht des erkennenden Senates auch für bloße Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen bei einem bereits existierenden Vermögensgegenstand anzuwenden, zumal derartige Arbeiten unzweifelhaft zur Erhaltung von dessen Wertbeständigkeit beitragen bzw. darauf Einfluss nehmen. Die vom Vater des Bw. erbrachten Instandhaltungsarbeiten in Form der regelmäßigen Reinigung des

Abflusses sowie des Terrassenunterbaues dienten – wie in der Berufungseingabe releviert – insbesondere der Vermeidung von Frostschäden an Terrasse und Mauerwerk und damit unmittelbar der Erhaltung eines Vermögenswertes. Auch aus diesem Grunde können die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen nicht unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung subsumiert werden.

Aus den genannten Gründen konnte der vorliegenden Berufung kein Erfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 28. August 2007