



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 12. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte in der elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 als Sonderausgaben Personenversicherungsbeiträge (KZ 455: € 580,21) und Leistungen zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum (KZ 456: € 10.758,80), als außergewöhnliche Belastungen Krankheitskosten (KZ 730: € 256,09) sowie sonstige (andere) außergewöhnliche Belastungen (KZ 735: € 10.578,80) geltend.

Nach über Ersuchen des Finanzamtes erfolgter Vorlage der Belege betreffend die beantragten außergewöhnlichen Belastungen erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung), in welchem Sonderausgaben in Höhe eines Viertels des einheitlichen Höchstbetrages der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge Aktien (sog. Topf-Sonderausgaben), also € 730,00, zum Abzug gelangten.

Von den als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Beträgen wurden nur die Krankheitskosten als solche anerkannt; die Bescheidsbegründung hiezu lautet:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.816,44 € nicht übersteigen.

Die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen sind weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes.“

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung begründete die Bw. wie folgt:

„1. Die geltend gemachten Aufwendungen in Form der Reparatur meines in A. geerbten 40jährigen Hauses sind deshalb tatsächlich erwachsen, da dessen Bauzustand bei weiterem Unterlassen einer Reparatur zu dessen Zerfall geführt hätte. Nur durch die zeitgemäß vorgenommenen Arbeiten an diesem in schlechtem Bauzustand befindlichen alten Haus (nasse Mauern und fehlende Wärmedämmung bzw. Isolierung in der Garage) konnte dieser erhalten und deren Kosten erträglich gestaltet werden. Somit war sicher kein baubehördlich ergangener Auftrag zu erfüllen, wohl aber ist die vorgenommene Reparatur durch bedenklichen Bauzustand tatsächlich zweckmäßig und somit tatsächlich zu diesem Zeitpunkt erforderlich geworden.

2. Waren die Reparaturkosten gegenüber einer allfällig später vorgenommenen Sanierung vergleichsweise vermutlich erträglich, so wurde doch der Selbstbehalt in der Höhe von € 1.816,44 durch die Gesamtrechnung im Ausmaß von € 13.031,60 doch erheblich übertroffen.“

Der Berufung beigelegt waren drei Baumeisterrechnungen, und zwar vom 2. Februar 2009 betreffend Ausbesserungs- und Malerarbeiten im Betrag von € 2.452,80, vom 10. Februar 2009 betreffend Verputzarbeiten in der Garage im Betrag von € 6.158,00, sowie vom 27. März 2009 betreffend Mauerarbeiten im Betrag von € 3.907,20.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender Bescheidbegründung:

„Aufwendungen stellen dann eine außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 dar, wenn sie außergewöhnlich sind (d.h. soweit sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen), sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (d.h. soweit sie den Selbstbehalt aufgrund des persönlichen Einkommens überschreiten) und dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen (d.h. der Steuerpflichtige kann sich aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen).

Trifft ein Merkmal nicht zu, dann sind die geltend gemachten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 anzuerkennen.

Eine Belastung erwächst nicht als zwangsläufig, wenn sie sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Eine "Belastung" liegt nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung bzw. zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht führen (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (z.B. VwGH 25.9.1985, 84/13/0113; VwGH 10.9.1998, 96/15/0152).

Die im gegenständlichen Fall geltend gemachten Reparaturkosten für ein geerbtes Haus stellen Vermögensumschichtung vor und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen."

Daraufhin stellte die Bw. den Vorlageantrag mit folgender Begründung:

„Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung können Kosten für „Errichtung und Sanierung von Wohnraum“ - sofern sie eine außergewöhnliche Belastung darstellen - geltend gemacht werden.

Die gemachten Aufwendungen (Wohnraumsanierung in Höhe von € 12.519,00 sowie weitere Sonderausgaben in Höhe von € 730,00) stellen für mich deshalb eine außergewöhnliche Belastung dar, da sie den überwiegenden Teil meines Jahreseinkommens 2009 in Höhe von € 16.154,69 darstellen und somit meine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt haben.

Diese Aufwendungen sind mir zwangsläufig erwachsen, da das im Jahr 1998 von mir geerbte und von meinen Eltern 1970/71 erbaute Haus in A..., teilweise massive Nässeschäden aufwies und baufällig zu werden begann, sodass aufgrund dieser Tatsachen eine Renovierung unausweichlich geworden war. Dem Haus wäre eine wesentliche Wertminderung und mir daher eine Vermögensminderung entstanden. Außerdem hätte die Mauer durch die sich weiter ausbreitende zunehmende Nässe eine Gefahr für das Nachbarhaus dargestellt, was die rechtliche Notwendigkeit der Renovierung begründet. Für mich bestand auch eine sittliche Verpflichtung gegenüber meinen verstorbenen Eltern - deren Lebenswerk der 1970 begonnen Hausbau darstellte - dieses Haus nicht verfallen zu lassen. Außerdem werde ich dieses Haus meinen Söhnen vererben; für mich ein Grund mehr, dieses Gebäude bewohnbar zu erhalten. Besagte Mauer wurde trockengelegt, da bereits Schimmelbefall vorhanden war.

Die Entscheidung des Finanzamtes 3/11 war für mich verwirrend. Jede Renovierung ist eine Umlage des Vermögens (hier Geld - da lebenswerter Wohnraum) - was in der Arbeitnehmerveranlagung „Sanierung von Wohnraum“ normiert ist.

Die Garage wurde verputzt, die Decke = Wohnzimmerfußboden mit Dämmplatten ausgestattet = Wärmedämmung!! Für einen Energieausweis wäre das äußerst wichtig! Ich

kann mir nicht vorstellen, dass dies tatsächlich als nicht als notwendig erachtet wird. Zu so einer Ausgabe würde ich mich niemals ohne rechtliche, tatsächliche oder sittliche Notwendigkeit entschließen! Bezugnehmend auf die Bescheidbegründung möchte ich festhalten, dass diese getätigten Ausgaben zu einer für mich wesentlichen Vermögensminderung (ich musste den Großteil meiner 2007 ausbezahlten Lebensversicherung dafür verwenden) bei mir geführt haben.

Da das Haus direkt an der Hauptstraße steht und daher starken Erschütterungen durch den Schwerverkehr - LKW der Transportfirma W. sowie in der Kaserne M. stationierte Panzer, welche zu Übungen ausfahren - ausgesetzt ist, waren Risse und Schäden im Innenputz der Wohnräume entstanden - all das wurde auch beseitigt.

Da ich Alleineigentümerin dieses Hauses bin, brav Erbschaftssteuer bezahlt habe und Grundsteuer bezahle, das Haus weder verpachtet noch vermietet ist und mein Mann (Asthmatiker) und ich seit unserer Pensionierung den Großteil des Sommers in diesem Haus verbringen, war diese Reparatur auch aus gesundheitlichen Gründen dringend notwendig. Alle Sanierungsarbeiten an dem Haus wurden von der Firma R. durchgeführt (Kopien der Rechnungen liegen beim Finanzamt).

Wären diese Arbeiten nicht offiziell und von einem Profi sondern im „Pfusch“ von Schwarzarbeitern durchgeführt worden, hätte ich mir vermutlich mindestens die Hälfte der Auslagen erspart. Aber dies wäre wohl nicht im Sinne der Wirtschaft und der „Finanz“ gewesen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen,

als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Abs. 3 Z 2 der angeführten Norm lautet (soweit für die vorliegende Berufung relevant):

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

...

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 (d.s. Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge

Aktien - eben die o.a. sog. Topf-Sonderausgaben) – mit im gegebenen Zusammenhang nicht näher interessierenden Ausnahmen – besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich.

...

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2 als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

Nach Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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.

Die Bw. bewohnt in Wien eine Wohnung (Hauptwohnsitzmeldung). Sie begehrt die Anerkennung von Aufwendungen für Ausbesserungs- und Malerarbeiten, für Verputzarbeiten in der Garage und für Mauerarbeiten an ihrem während eines Teils des Jahres (laut Vorlageantrag einen Großteil des Sommers) bewohnten Nebenwohnsitz, einem im Alleineigentum der Bw. stehenden Haus in A., unter dem Titel „Sanierung von Wohnraum“ sowohl als Sonderausgaben als auch als außergewöhnliche Belastungen.

Belegmäßig mit Rechnungen nachgewiesen wurden € 12.518,00 an Baumeisterarbeiten.

Im vorliegenden Fall ist somit strittig, ob die gegenständlichen Aufwendungen der Bw. als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen steuerliche Berücksichtigung finden können.

Aus den mit der Berufung vorgelegten Rechnungen und dem Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag ergibt sich, dass es sich bei den gegenständlichen Baumaßnahmen (vornehmlich die Wärmedämmungsarbeiten in der Garage als Wärmedämmung des Wohnzimmerfußbodens und die Mauerarbeiten zur Behebung von Nässeschäden) um Aufwendungen handelt, die - zumindest größtenteils – im Rahmen der Sanierung eines den Wohnzwecken dienenden Gebäudes angefallen 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 1988 bleiben nämlich bei der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, außer Betracht.

Da Sonderausgaben ohnehin in Höhe eines Viertels des einheitlichen Höchstbetrages der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und Sanierung, Genussscheine und junge Aktien (sog. Topfsonderausgaben), nämlich $\text{€ } 2.920,00 : 4 = \text{€ } 730,00$, im angefochtenen Einkommensteuerbescheid zum Abzug gelangten, bleibt für ein weiteres Begehren der Bw. nach Abzug von Sonderausgaben für Wohnraumsanierung kein Raum. Das Sonderausgabenviertel ist zur Gänze ausgeschöpft.

Auf Grund dessen kann angesichts der Höhe der geltend gemachten Personenversicherungsbeiträge (für welche übrigens Finanzamtsbestätigungen in Höhe von insgesamt $\text{€ } 1.081,81$ anstatt der erklärten $\text{€ } 580,21$ vorgelegt wurden) und Wohnraumsanierungsaufwendungen dahingestellt bleiben, ob im gegenständlichen Fall die Ausbesserungs- und Malerarbeiten Wohnraumsanierung im Sinn des Gesetzes oder bloße nicht begünstigte Instandhaltungsarbeiten darstellen.

Soweit die streitgegenständlichen Aufwendungen oder zumindest Teile davon nicht als Sonderausgaben zu beurteilen wären, können diese aus folgenden Gründen keine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden:

Unabdingbare Voraussetzung für einen Abzug einer Ausgabe als außergewöhnliche Belastung ist, worauf bereits in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen wurde, dass es sich überhaupt um eine "Belastung des Einkommens" handelt. Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Nur so genannter "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert mit nicht nur eingeschränkter Verkehrsfähigkeit schaffen,

sind sie grundsätzlich keine "Belastung" (Gegenwerttheorie; siehe z.B. Doralt, EStG Kommentar, § 34 Tz 20, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Damit sind Vermögensumschichtungen regelmäßig nicht geeignet, eine außergewöhnliche Belastung zu begründen.

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. 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, 0817/73).

Somit sind die gegenständlichen Ausbesserungsarbeiten und Baumaßnahmen 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 baulichen Maßnahmen 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. Der Gegenwert ist daran zu ersehen, 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 nicht saniertes Gebäude) zu leisten; die gegenständlichen Baumaßnahmen brachten eine Wertsteigerung des Gebäudes. Diese stellen damit werterhöhende Maßnahmen (gegenüber dem ursprünglichen Gebäude) dar. Ein trocken gelegtes Gebäude bzw. trocken gelegte Gebäudeteile liegen nicht nur im Interesse und im Gesundheitswohl eines (an Asthma) erkrankten, sondern auch in dem eines gesunden Bewohners. Die obigen Arbeitsleistungen, insbesondere auch die Trockenlegung der Gebäudemauer, stellen damit auch keine ausschließlich behinderungsbedingten und nur in der Erkrankung des Gatten der Bw. begründeten Aufwendungen für die Errichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes dar, sondern wären auch losgelöst von der Erkrankung auf Grund der baulichen Mängel wirtschaftlich gesehen sinnvoll (und wertsteigernd) gewesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Juli 2011