

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des Bf., vom 27. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg – Land, Aigner Straße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Monika Mair, MA vom 22. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der Einkommensteuerbescheid 2015 bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt

A/1. In seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2015 erklärte der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) neben Sonderausgaben auch außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 34.166,40 mit dem Vermerk: „behindertengerechte Umänderungen in Küche und Bad wegen Behinderung der Frau“.

In einem Ergänzungsersuchen forderte das Finanzamt den Bf. auf, die außergewöhnlichen Belastungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. In seinem Antwortschreiben erklärte der Bf., das Jahr 2015 habe wegen der schweren Erkrankung seiner Frau unerwartet hohe außergewöhnliche Belastungen gebracht. Seine Frau müsse mit einer bleibenden Beeinträchtigung des Bewegungsapparates leben. Dies bedinge behindertengerechte Umbauten in der Wohnung.

Aus der Aufstellung des Bf. und den beigelegten Rechnungen gehen folgende Adaptierungen und Kosten hervor:

Totalumbau der Küche durch einen Tischlereibetrieb (EUR 28.462)

Installateurarbeiten Küche (EUR 865,54)

Installationsarbeiten Küche Geräte (EUR 2.907,01 und 467,94)

Installateurarbeiten für behindertengerechtes Bad (EUR 1.101,93)

Matratzenkauf für Krankenbett (EUR 363,98)

Dem Schreiben beigelegt sind einige Fotos der Küche, aus denen ersichtlich ist, dass es sich um den Einbau einer neuen, modernen, dem Stand der Technik entsprechenden Küche handelt. Das Backrohr und der Kühlschrank befinden sich in Griffhöhe, sodass Bücken weitgehend verhindert wird. Der Geschirrspüler ist unter der Arbeitsfläche am Boden platziert. Sichtbar sind auch diverse ausziehbare Unterschränke.

Der Bf. legte weiters einen ärztlichen Befund betreffend seine Ehefrau vor, aus dem schwere Wirbelsäulenerkrankungen der Ehefrau hervorgehen (Kyphoskoliose [Verkrümmung der Wirbelsäule], Osteochondrose [durch Abnutzung der Bandscheiben bedingte knöcherne Veränderungen im Bereich der Wirbelsäule] und Arthrose des Iliosakralgelenks). Die Ehefrau wurde im März 2015 im Bereich der Lendenwirbelsäule operiert und absolvierte anschließend einen Rehabilitationsaufenthalt.

A/2. Mit Einkommensteuerbescheid vom 22. Dezember 2016 anerkannte das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen lediglich für Adaptionsarbeiten im Bad sowie für eine Matratze. Diese Aufwendungen blieben aber betragsmäßig unter dem Selbstbehalt. Hinsichtlich der anderen geltend gemachten Kosten führte das Finanzamt aus, es handle sich dabei um die Errichtung einer „normalen“ Küche. Spezielle behindertengerechte Ausführungen könnten nicht erkannt werden.

Dagegen erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde und führte darin aus, dass seine Ehefrau auf Lebenszeit mit einer großen Einschränkung des Bewegungsapparates wegen einer Wirbelversteifung leben müsse. Er beantrage daher, die Ausgaben für die Küche als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

A/3 . Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Mai 2017 als unbegründet ab und verwies dabei darauf, dass die Anschaffung der Küche zu einer Vermögensumschichtung geführt habe.

Im dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 19. Juni 2017 wies der Bf. nochmals auf die gesundheitliche Situation seiner Ehefrau hin. Sie dürfe keinerlei Arbeit in gebückter oder gestreckter Haltung verrichten und müsse einseitige Belastung vermeiden. Der Bf. und seine Ehefrau hätten sich daher zu einem Küchenumbau entschließen müssen. Die Arbeitsfläche der alten Küche sei zu niedrig gewesen, Kühlschrank und Backrohr seien nur in gebückter Haltung zu bedienen gewesen, und ein Geschirrspüler sei nicht vorhanden gewesen. Außerdem hätten Fächereinbauten in Bodennähe die Entnahme von Töpfen und Küchenutensilien erschwert.

Wenn das Finanzamt von einer Vermögensumschichtung spreche, sei dem entgegen zu halten, dass es sich beim Küchenumbau um eine Notwendigkeit zur Alltagsbewältigung handle. Der Bf. hätte die beträchtlichen Kosten gerne vermieden, zumal die monatelange schwere Erkrankung der Ehefrau mit all ihren Folgekosten ohnehin zu einem finanziellen Engpass geführt habe. Der Küchenumbau sei teilweise mit Kredit finanziert worden, es habe aber keine Alternative dazu gegeben. Vom Steuerausgleich für 2015 habe sich der Bf. eine finanzielle Entlastung erhofft.

A/4. Mit Vorlagebericht vom 24. Oktober 2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

B. Rechtliche Würdigung

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Kosten des Einbaus einer neuen Küche als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Einkommensermittlung außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn die Belastung folgende Voraussetzungen erfüllt:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG 1988).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro 6 %

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8 %

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %

mehr als 36.400 Euro 12 %.

Er vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht sowie für jedes Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 (§ 34 Abs 4 EStG 1988).

Grundsätzlich sind durch Krankheit verursachte Aufwendungen außergewöhnlich, sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109) bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Auch die behindertengerechte Adaptierung von Wohnraum kann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein. Voraussetzung dafür ist, dass mit dem Umbau eine wirtschaftliche Belastung verbunden ist, die einen „verlorenen Aufwand“ darstellt.

Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie nach ständiger Rechtsprechung keine Belastung (Gegenwerttheorie, VwGH 24.11.1993, 93/15/0171). Die Gegenwerttheorie ist nur dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Unter diese Ausnahmen fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den

eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden (zB. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (*Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 20 sowie die dort zit. Jud.)

Kein Gegenwert liegt auch bei Aufwendungen vor, die bei einer unterstellten Verwertung der Wohnung realistisch nicht abgegolten werden (VwGH 29.7.10, 2010/15/0003). So ist etwa der Einbau eines Behindertenbades/WCs abzugsfähig oder auch die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung (*Jakom/Baldauf*, EStG, 2015, § 34 Rz 90).

Im vorliegenden Fall ließen der Bf. und seine Ehefrau die alte Küche durch eine moderne, dem zeitgemäßen technischen Standard angepasste Einbauküche ersetzen. Die alte Küche hatte, wie dies in früheren Jahrzehnten üblich war, eine zu niedrige Arbeitsfläche, und der Kühlschrank und das Backrohr waren auf dem Boden platziert und somit nur in gebückter Haltung zu bedienen. Ein Geschirrspüler war nicht vorhanden. Die Positionierung der Küchenschränke erforderte offenbar häufiges Bücken.

Bei diesem Sachverhalt ist es angesichts der Wirbelsäulenerkrankung der Ehefrau des Bf. einsichtig, dass die Anschaffung einer neuen, ergonomisch angepassten Küche erforderlich war, um die häusliche Arbeit so einrichten zu können, dass unnötige oder einseitige Belastungen des Bewegungsapparates so gut wie möglich verhindert werden. Auch ist es verständlich, dass der Küchenumbau zu einer finanziellen Belastung führte, die der Bf. zumindest in einer ohnehin finanziell angespannten Situation gerne vermieden hätte, wenn die Notwendigkeit nicht bestanden hätte. So gesehen ist nachvollziehbar, dass der Küchenumbau aus Sicht des Bf. tatsächlich eine zwangsläufige Belastung darstellte.

Allerdings ist nicht jede zwangsläufig erwachsene, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigende Ausgabe als außergewöhnliche Belastung im steuerlichen Sinne zu sehen und somit abzugsfähig. Wie bereits ausgeführt sind Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, nicht absetzbar (VwGH 27.5.03, 99/14/0001).

Im vorliegenden Fall wurde eine moderne, zeitgemäße Küche eingebaut, wie sie auch von anderen, nicht körperlich eingeschränkten Personen angeschafft wird. Eine Anpassung der Höhe der Arbeitsfläche an die Körpergröße der Benutzer entspricht ebenso dem Stand der Technik wie die höhere Platzierung von Backrohr und Kühlschrank. Auch ausziehbare Schränke sind nicht speziell für Behinderte oder bewegungseingeschränkte Personen gedacht. Diese Ausstattung erhöht für jeden Benutzer den Komfort und erleichtert die Arbeit. Es wurde weder behauptet noch ist es aus den Rechnungen und Fotos ersichtlich, dass ganz spezielle, nur für Körperbehinderte verwendbare Einrichtungen eingebaut wurden.

Wenngleich die alte Küche womöglich den Ansprüchen des Bf. und seiner Ehefrau weiterhin genügt hätte, ist es evident, dass der Wert der Wohnung des Bf. durch den Einbau einer neuen, zeitgemäßen Küche erhöht wurde. So wurde tatsächlich ein Gegenwert geschaffen, weil die eingebaute Küche nicht nur für bestimmte, individuelle

Personen verwendbar ist, sondern auch für andere Personen von Wert ist und damit eine Marktfähigkeit besitzt. Die Küche hat eben keine spezifisch nur für Behinderte geeignete Beschaffenheit, womit ein sehr eingeschränkter allgemeiner Verkehrswert verbunden wäre (vgl etwa VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

So können auch bei Behinderung beispielsweise Aufwendungen für einen Motorantrieb für Markise und Jalousien nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, weil sich solche Maßnahmen nach der Verkehrsauffassung auf den Marktwert der Wohnung auswirken (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Dieser Gegenwertgedanke wurde bereits vom Verfassungsgerichtshof als verfassungskonform beurteilt und ist auch bei Herstellungsaufwand in Zusammenhang mit Behinderungen nicht unbeachtlich (VfGH 13.3.03, B 785/02).

Das Bundesfinanzgericht teilt somit die Auffassung des Finanzamtes, dass die für den Küchenumbau aufgewendeten Kosten bereits aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Es erübrigt sich daher, darauf einzugehen, inwieweit der Bf. zur Finanzierung eines Umbaus wegen der Krankheit seiner Ehefrau verpflichtet war, zumal diese eigene Pensionseinkünfte hat. Auch die Frage, inwieweit das Einkommen des Jahres 2015 belastet wird, wenn Aufwendungen teilweise mittels eines Kredites finanziert werden, kann dahingestellt bleiben.

Aus den angeführten Gründen konnte die Beschwerde keinen Erfolg haben und musste als unbegründet abgewiesen werden.

C. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer **Rechtsfrage** abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich ob die Kosten einer Adaptierung von Wohnraum eine außergewöhnliche Belastung darstellen, existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 9. April 2018