

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Sonnweber in der Beschwerdesache KHO gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18.08.2010 betreffend Einkommensteuer 2009 und vom 14.03.2012 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Das Einkommen 2009 und die darauf entfallende Abgabe betragen:

Einkommen: 43.037,57 €

Einkommensteuer (nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer): -2.745,80 € (Gutschrift)

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

1. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer beantragte in der Steuererklärung für 2009 aus der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter resultierende Aufwendungen für den Umbau seines Wohnhauses in Höhe von 15.000 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Mit dem am 18.08.2010 ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wurde dem Antrag nicht entsprochen, weil die Baumaßnahmen zu einer Vermögensumschichtung, nicht aber zu einem Vermögensverlust geführt hätten.

Der Bescheid wurde fristgerecht „*beeinsprucht*“, worauf am 13.03.2012 eine abweisende „*Berufungsvorentscheidung*“ erging. Gestützt auf vorgelegte Belege kam das Finanzamt zum Ergebnis, es handle sich um die Schaffung bzw. Sanierung von Wohnraum, nicht aber um behindertengerechte Umbauten für die Mutter. Auch seien die finanziellen Möglichkeiten der Eltern, die Umbaukosten selbst zu tragen, zu berücksichtigen.

Am 14.03.2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen, wobei die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 28.179 € unter Hinweis auf die im Vorjahr erfolgten Begründungen keine Berücksichtigung fanden.

Mit Eingabe vom 25.03.2012 erhob der Abgabepflichtige „*Einspruch*“ gegen die „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 13.02.2012 (betreffend Einkommensteuer 2009) und gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010.

Die Beschwerden wurden dem Finanzgericht (hinsichtlich 2010 ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) vorgelegt.

## 2. Sachverhalt:

Die Mutter des Beschwerdeführers war seit einem Schlaganfall im Juli 2009 halbseitig gelähmt und pflegebedürftig. Im Oktober 2009 ist sie zudem an einem Auge erblindet. Sein damals 87 Jahre alter Vater war selbst nicht in der Lage, den Haushalt zu führen. Die Eltern wohnten bis zu diesem Zeitpunkt in einem alten Bauernhaus ohne Zentralheizung und ohne Wärmeisolierung. Bereits die schmale Treppe zum Hauseingang stellte für Rollstuhlfahrer ein unüberwindbares Hindernis dar.

Der Beschwerdeführer musste (laut Beschwerde: auf Grund seiner sittlichen und moralischen Verpflichtung) die Eltern in seinem Haus, das er mit seiner Familie bewohnt und in dem zwei unbenutzte Zimmer vorhanden waren, unterbringen. Die dafür vorgesehenen Räume wiesen allerdings einen angefaulten Holzfußboden auf und waren durch Schimmel und eintretendes Hangwasser in ihrer Nutzbarkeit beeinträchtigt. Den nötigen Umbau- und Sanierungsmaßnahmen ging eine Beratung durch den Behindertenbeirat beim Amt der Landesregierung voraus. Dabei ging es u.a. um die Frage, „*wie und ob überhaupt eine 24-Stunden-Pflege einer halbseitig gelähmten, stuhlinkontinenten Patientin mit Dauerkatheder zu Hause bewerkstelligt werden könnte*“ (s. Vorlageantrag vom 25.03.2012). Der Beschwerdeführer selbst und seine Gattin waren berufstätig. Für die Pflege musste ein „24-Stunden-Pflegebetreuungsservice“, der auch den Vater mitversorgte, in Anspruch genommen werden.

Die nach mehreren Umplanungen schließlich ab Herbst 2009 durchgeführten Arbeiten bestanden in der Adaptierung der beiden leerstehenden, bisher nur durch die Stube und über Stufen erreichbaren Räume und die Errichtung eines Zubaus, in dem ein

Wohn-/Schlafraum und Bad/WC untergebracht werden sollten. Zu diesem Zubau wurde ein ebenerdiger, rollstuhlgerechter Zugang errichtet. Auch das Bad und WC wurde behindertengerecht ausgeführt, d.h. es musste größer sein und breitere *"Durchgänge und Türen"* aufweisen als dies bei einer Standardausführung der Fall gewesen wäre. Es entstand ein eigener, abgetrennter Wohnbereich mit eigenem Zugang, in dem die Eltern untergebracht wurden und wo sich auch das Pflegepersonal aufhalten konnte. Weitere Kosten sind durch unerwartete, erst im Zuge der Bauführung eingetretene Schäden am Bestand entstanden. So kam es *"im Zusammenhang mit der Errichtung des rollstuhlgerechten Ausganges"* (s. Vorlageantrag) zu einer Absenkung eines Eckzimmers und zu Rissen im Mauerwerk. Als Folge mussten *"die Eckzimmer bis zum Dach"* samt einem zuvor als Unterstützung errichteten Eckpfeiler abgerissen und erneuert werden. Der Beschwerdeführer hat die Baumaßnahmen und deren Verlauf auch fotografisch dokumentiert.

Die vorgenommenen Baumaßnahmen umfassten also

- einen Zubau bestehend aus Wohn/Schlafzimmer mit behindertengerechtem Bad,
- die Schaffung eines ebenerdigen Zuganges zu diesem Zubau,
- die Aufstockung des Zubaus und
- die Sanierung zweier bis dahin leer stehender Zimmer (eines war durch eindringendes Hangwasser verschimmelt, im anderen war der Holzboden angefault).

Die Eltern haben die ihnen zugedachten Räume im August 2010 bezogen. Der Mutter wurde Pflegestufe 5 zugesprochen und sie wurde von einer 24-Stunden-Pflege betreut. Der Vater wurde mitversorgt. Die Eltern waren nicht in der Lage, einen Kostenbeitrag zu leisten. Die Mutter erhielt eine Rente von monatlich 480 €, der Vater eine Rente von monatlich 1.130 €. Die Umbaukosten von zusammen 84.814 € hat der Beschwerdeführer mit Eigenmitteln in Höhe von 15.000 €, mit Ausleihungen von seiner Schwiegertochter in Höhe von 64.423 € und mit Mitteln der Wohnbauförderung in Höhe von 5.391 € bestritten. Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte im Zeitraum Oktober bis Dezember 2009.

Diesen Sachverhalt hat auch das Finanzamt seiner Entscheidung zugrunde gelegt (vgl. die Sachverhaltsdarstellung in der Berufungsvorentscheidung vom 13.03.2012).

### 3. Rechtslage

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"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."

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- 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.

§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 lautet:

"Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen."

§ 19 Abs. 2 EStG 1988 normiert, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden.

#### 4. Erwägungen

4.1. Eine Belastung ist außergewöhnlich iSd § 34 EStG, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Sie erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

4.2. Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292, mwH).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere

Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Eine Wohnung erfährt in der Regel durch eine behindertengerechte Ausgestaltung keine Wertsteigerung. Muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Wohnung bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden (vgl. VfGH 13.03.2003, VfSlg 16.839 und z.B. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292).

4.3. Das trifft im Beschwerdefall auf jene Räume, die an die Bedürfnisse der auf den Rollstuhl angewiesenen Mutter adaptiert wurden (Wohn/Schlafzimmer, Bad, WC), teilweise zu. Dass hinsichtlich dieser Räume Mehrkosten im Vergleich zu einer „*ortsüblichen Haussanierung*“ (so der Beschwerdeführer im Vorlageantrag) angefallen sind, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass sie – um mit einem Rollstuhl befahrbar zu sein – größer als sonst ausgeführt werden mussten. Mehrkosten habe (laut Vorlageantrag) ein behindertengerechtes Waschbecken gegenüber einem Standardwaschbecken, ein Kippspiegel gegenüber einem Standardspiegel, ein behindertengerechtes WC gegenüber einem Standard-WC, eine behindertengerechte Duschanordnung gegenüber einer Standarddusche und breitere Durchgänge und Türen gegenüber einer Normausführung verursacht. Im Außenbereich musste, um einen rollstuhlgerechten Zugang errichten zu können, eine vorhandene Betonstiege entfernt und entsorgt werden. Soweit für diese Maßnahmen Mehraufwendungen entstanden sind, liegen die Merkmale der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor.

4.4. Zu beachten ist im Beschwerdefall auch, dass Ausgaben in dem Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden (vgl. § 19 Abs. 2 EStG 1988). Werden Ausgaben, die dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen, mit Darlehen/Krediten beglichen, stellt nicht schon die Bestreitung der Kosten, sondern erst die Rückzahlung der Schulden eine außergewöhnliche Belastung dar. Erst diese wird als echte Einkommensbelastung angesehen (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 34 Rz 16 mwH).

Der Beschwerdeführer teilte mit, die Rückzahlung der Fremdmittel (Mittel der Wohnbauförderung, Ausleihungen von der Tochter) sei - nachdem sein Haus „*im Sommer 2014 geschätzt wurde*“ - „*via Zwischenfinanzierung und Aufnahme eines Baudarlebens*“ gelungen. Konkretere Angaben machte der Beschwerdeführer trotz ausdrücklichem Ersuchen um Angabe des Rückzahlungszeitpunktes und Vorlage von Zahlungsbelegen (vgl. Vorhalt vom 11.02.2015 und Vorhaltbeantwortung vom 28.02.2015) nicht. Es ist daher von einer Rückzahlung der für Zwecke der gegenständlichen Baumaßnahmen eingegangenen Schulden erst nach Ablauf des Jahres 2010 auszugehen. Als

außergewöhnliche Belastung kommen daher (im Beschwerdezeitraum) nur die im Jahr 2009 aufgewendeten Eigenmittel in Höhe von 15.000 € in Betracht.

4.5. Laut Vorlageantrag vom 25.03.2012 setzt sich dieser Betrag aus der Differenz zwischen den Kosten für eine behindertengerechte Badezimmereinrichtung zu einer „herkömmlichen“ Ausführung (*„4.000 € pauschal“*) sowie den Mehrkosten für den Rohbau in Höhe von 11.000 € zusammen. Letztere *„basieren auf der Schätzung, dass ca. 1/7 der Rohbaukosten von 73.704,18 € den Mehraufwand für den behindertengerechten Umbau beinhalten“* (vgl. Vorlageantrag vom 25.03.2012). Diese Schätzung stützte der Beschwerdeführer auf die Gegenüberstellung der im Dezember 2009 bezahlten Rechnungen jener Firma, die das *„auf Körperbehinderte zugeschnittene WC“* geliefert und installiert hat und einen *„zum Vergleich vorgelegten“* Kostenvoranschlag vom 30.03.2012 derselben Firma betreffend *„ein nicht behinderungsgerechtes WC“*. Auch in der Vorhaltbeantwortung vom 28.02.2015 teilte der Beschwerdeführer mit, die *„unmittelbar auf den rollstuhlgerichten Umbau“* entfallenden Baukosten geschätzt zu haben.

Der Beschwerdeführer gab auch an, die nach 2009 geltend zu machenden Beträge (im Jahr 2010 sind dies 28.179 €) seien für

- das Absichern des Eckzimmers mittels Stahlbetonpfeiler,
- das spätere Ausbaggern und Entfernen dieses Pfeilers und
- das Abreißen der Eckzimmer bis unter das Dach

aufgewendet worden. Die Eigenmittel in Höhe von 15.000 € sind dem Zubau und der Sanierung der bisher leer stehenden beiden Räume, d.h. dem für die Unterbringung der Eltern verwendeten Wohn-/Schlafzimmer und dem Bad zuzuordnen.

4.6. Der Nachweis der Voraussetzungen für eine steuerliche Begünstigung obliegt demjenigen, der die Begünstigung in Anspruch nimmt. Eine konkrete Angabe der Mehrkosten für jene Baumaßnahmen, die wegen der Pflegebedürftigkeit der Mutter erfolgt sind, hat der Beschwerdeführer nicht vorgenommen. Es ist aber einzuräumen, dass wegen der gleichzeitigen Durchführung von Baumaßnahmen, die ausschließlich wegen der Pflegebedürftigkeit der Mutter erfolgt sind und solcher, auf die das nicht zutrifft, eine korrespondierende Aufteilung der entstandenen Kosten kaum anders als durch Schätzung erfolgen kann. Der vom Beschwerdeführer angestellte Vergleich der Kosten für ein behindertengerechtes WC mit den Kosten für ein Standard-WC, wobei die Preisangaben jeweils von derselben Firma stammen, ist ein tauglicher Weg, die Mehrkosten für die Badausstattung zu schätzen. Die auf die Badausstattung entfallenden Ausgaben ergeben sich aus der in den Akten des Finanzamtes befindlichen Rechnungsaufstellung (und den Rechnungen der Installationsfirma) mit (gerundet) 9.600 €. Bei der vom Beschwerdeführer erfolgten Schätzung (mit 1/7) errechnen sich Mehrkosten von ca. 1.400 €.

Das Gericht ist aber nicht der Ansicht, dass diese Berechnung auch hinsichtlich der Rohbaukosten zu einem zutreffenden Ergebnis führt. Aber ausgehend davon, dass Mehrkosten auf Grund der Pflegebedürftigkeit der Mutter erwachsen sind für

- mehrmalige Umplanungen,

- Material (z.B. Beton, Fliesen),
- Sonderabmessungen bei den Zugängen,
- Sonderanfertigungen von Türen,
- die Beseitigung der Betonstiege sowie für
- die Errichtung eines rollstuhlgerechten Zuganges,

erscheint die vom Beschwerdeführer erfolgte Schätzung mit 11.000 € (bei nachgewiesenen Gesamtkosten von 74.800 €) nicht überhöht.

Im Jahr 2009 ist daher ein Betrag von 12.400 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

4.7. Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 ist bei den dort genannten außergewöhnlichen Belastungen (somit u.a. bei behinderungsbedingten Mehraufwendungen, s. Teilstrich 6) kein Selbstbehalt zu berücksichtigen. Dies gilt aber nur für den in § 35 Abs. 1 EStG 1988 aufgezählten Personenkreis, somit nicht für die Eltern (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 34 Rz 53).

Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insofern abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dies trifft im Beschwerdefall zu. In diesem Fall ist ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten (hier: der Mutter) nicht zu berücksichtigen. Unter diese Bestimmung fallen u.a. Krankheitskosten, die für einkommensschwache Angehörige (z.B. Eltern) übernommen werden. Eine rechtliche Verpflichtung ergibt sich aus der Unterhaltspflicht gegenüber den Eltern, daneben kann auch eine sittliche Verpflichtung bestehen (UFS 05.10.2010, RV/1828-W/09; UFS 07.12.2011, RV/2117-W/11).

4.8. Eine Berücksichtigung der im Jahr 2010 geltend gemachten Aufwendungen kann dagegen schon deshalb nicht erfolgen, weil insofern keine Vermögensminderung eingetreten ist (s. Pkt. 4.4. zur Rückzahlung der Schulden). Dafür spricht auch die seit dem Ableben der Eltern erfolgte Verwendung der neu geschaffenen Räume: Bad und Wohn-/Schlafzimmer werden *„zu Weihnachten und Ostern und fallweise im Sommer ca. 3 bis 5 Wochen von der Familie des Sohnes mit ihren drei Kindern“*, das Zimmer neben dem Wohn-/Schlafzimmer, also das frühere Aufenthaltszimmer der Pflegerinnen, von der Gattin des Beschwerdeführers benützt (vgl. Vorhaltbeantwortung vom 28.02.2015). Im Eingangszimmer sind noch Kühl- und Gefrierschrank untergebracht. Zur Aufstockung der neu geschaffenen Räume und der anschließenden Überdachung (an Stelle der davor bestehenden provisorischen Deckenisolierung) räumte der Beschwerdeführer in der Vorhaltbeantwortung vom 28.02.2015 zudem selbst ein, dass *„diese Ausbauarbeiten mit dem rollstuhlgerechten Um- und Ausbau unmittelbar nichts zu tun“* haben.

## 5. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der

grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde mit diesem Erkenntnis nicht entschieden. Das Erkenntnis folgt der zitierten, einschlägigen Rechtsprechung der Höchstgerichte.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. März 2015