

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 11.06.2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) machte in seiner für das Beschwerdejahr eingereichten Einkommensteuererklärung unter Angabe einer 25%-igen Behinderung unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von 17.713,56 € als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nach dem mit Datum 8.11.2013 erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2012 ersuchte das Finanzamt den Bf mit Schreiben vom 19.2.2014, diese Ausgaben zu erläutern bzw. zu belegen und eine Kopie des Bescheides des Bundessozialamtes vorzulegen, aus welchem die zur festgestellten Behinderung führende Gesundheitsbeeinträchtigung ersichtlich sei. Der Bf legte dazu eine mit

16.3.2012 datierte Rechnung betreffend eine Badrenovierung sowie einen Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 7.7.2011 über die Zuerkennung von Pflegegeld der Stufe 2 vor.

Das Finanzamt hob daraufhin den Einkommensteuerbescheid vom 8.11.2013 mit Bescheid vom 11.6.2014 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahre 2012, in welchem die in Rede stehenden Ausgaben mit der Begründung, die Renovierung eines Bades stelle keine außergewöhnliche Belastung dar, nicht mehr berücksichtigt wurden.

In der gegen den neuen Einkommensteuerbescheid erhobenen Beschwerde führt der Bf unter erneuter Vorlage der Rechnung vom 16.3.2012 sowie einer weiteren Rechnung vom 31.1.2012 aus, behindert zu sein, er besitze einen Behindertenpass, weshalb er sein Badezimmer dahingehend habe adaptieren lassen. Das Badezimmer habe barrierefrei gestaltet werden müssen, was eine von Grund auf neue Herrichtung des gesamten Badezimmers notwendig gemacht habe.

Mit Schreiben vom 11.7.2014 ersuchte das Finanzamt den Bf wiederum um Vorlage eines Gutachtens des Bundessozialamtes betreffend Art und Höhe der Behinderung, weiters um eine detaillierte Schilderung der behindertengerechten Umbauten, welche Kosten auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen seien, welche Änderungen gegenüber der bisherigen Badausstattung zur Erreichung einer behindertengerechten Ausstattung vorgenommen worden seien, sowie um Darlegung, welche Ausstattungsmerkmale das gegenständliche Bad von einer herkömmlichen Badausstattung unterscheiden würden

Der Bf legte dazu erneut den Bescheid der Pensionversicherungsanstalt über die Zuerkennung von Pflegegeld der Stufe 2 vor und erläuterte, dass die gesamten Wand- und Bodenfliesen abgebrochen, die WC-Muschel versetzt, der Fussboden aufgestemmt und der Abfluss auf ein tieferes Niveau abgesenkt, sämtliche Wasserzu- und ablaufleitungen verlegt, ein neuer Wandsockel und eine breitere Türzarge aufgebaut, Wände und Boden neu verfliest, Sicherungs- und Haltegriffe montiert sowie eine barrierefreie Duschkabine samt Armaturen aufgebaut worden seien. Der Mehraufwand betreffe den gesamten Rechnungsbetrag, da der Bf sein Bad habe umbauen lassen, um es in einen behindertengerechten Zustand zu versetzen, sonst wäre ein Umbau nicht notwendig gewesen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeentscheidung; dem Ergänzungsersuchen vom 11.7.2014 sei nicht ausreichend entsprochen worden.

In seinem Vorlageantrag, in welchem er zusätzlich die Berücksichtigung bisher nicht als Sonderausgaben geltend gemachter Ausgaben für den Austausch einer Gastherme in Höhe von 6.403,86 € beantragt, gegen deren Gewährung laut Vorlagebericht des Finanzamtes keine Bedenken bestehen, bringt der Bf vor, nachgewiesenermaßen körperlich behindert und dementsprechend Besitzer eines Behindertenpasses zu sein. Der Duschraum sei vergrößert worden, um mit dem Rollstuhl in die Dusche zu- und auch

einfahren zu können. Dies sei durch die Verlegung des WC's samt aller notwendigen Zu- und Abflüsse auf die gegenüberliegende Seite des Badezimmers - neben der Duschkabine sei wegen der Vergrößerung kein Platz mehr gewesen - erreicht worden, der Boden des Duschabflusses habe tiefergelegt werden müssen. Die Kosten der Duschkabine in Höhe von 6.360,45 € seien in den geltend gemachten Kosten nicht enthalten, weil es sich um eine spezielle Duschkabine handle, die mit der Behinderung nichts zu tun habe. Angemerkt werde, dass die Gattin des Bf ein separates Bad besitze.

In Ergänzung zum Vorlageantrag brachte der Bf vor, dass das ursprüngliche Bad 1989/1990 ausgebaut worden sei. Weiters lege er als Nachweis der Behinderung einen Entlassungsbefund des AKH vor. Dieser Befund datiert vom 16.6.2009 und enthält u.a. die Diagnose eines zerebralen ischämischen Insults mit armbetonter Hemiparese links und eines Verschlusses der Arteria carotis interna rechts.

In einem weiteren Nachtrag zum Vorlageantrag beantragte der Bf den pauschalen Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung, er sei im Besitz eines Gehbehindertenausweises. Im Gutachten der MA 15 der Stadt Wien zur Feststellung des Ausmaßes der Gehbehinderung nach § 29b Abs. 1 StVO vom 22.11.2011 wird ausgeführt, dass der Bf im Mai 2009 einen Schlaganfall mit Hemiparese links erlitten habe und seither nicht in der Lage sei, ohne überdurchschnittliche Kraftanstrengung und ohne große Schmerzen eine Fußwegstrecke von mehr als 300m zurückzulegen. Den von der MA 40 ausgestellten Parkausweis für Behinderte legte der Bf bei. Weiters legte der Bf in diesem Zusammenhang eine Rechnung vom 28.6.2012 über den Ankauf eines PKW durch seine Gattin und die auf die Gattin lautende Zulassung vor.

Mit Schreiben vom 15.1.2015 übermittelte das Bundesfinanzgericht an den Bf ein Ergänzungersuchen. Zur Frage nach dem bereits vom Finanzamt abverlangten Gutachten des Bundessozialamtes über den Grad der Behinderung verwies der Bf auf das Gutachten der MA 15, er besitze lediglich einen Behindertenausweis für seinen PKW. Zum Ersuchen, Rechnungen betreffend den vorgebrachten Einbau einer breiteren Türzarge vorzulegen, erklärte der Bf, es sei damit der breitere Einstieg in die Dusche, nicht die Eingangstüre ins Badezimmer, gemeint gewesen. Zur Frage, seit wann und auf Grund welcher Behinderung er, wie aus dem Vorlageantrag hervorgehe, einen Rollstuhl benutzen müsse, verwies der Bf auf den Entlassungsbefund des AKH und auf das Gutachten der MA 15. Weiters übermittelte der Bf Fotos des Badezimmers.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

1.1. Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen; die Belastung muss u.a. außergewöhnlich sein und zwangsläufig erwachsen. Außergewöhnlich ist die Belastung gemäß § 34 Abs. 2 EStG, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse,

gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs. 3 EStG, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Aufwendungen, die durch die eigene Krankheit oder Behinderung des Steuerpflichtigen bedingt sind, erwachsen zwangsläufig (vgl. Jakom/Baldauf EStG, § 34 Rz 42).

Andererseits stellt es nichts Außergewöhnliches dar, wenn ein Badezimmer nach einer mehr als 20-jährigen Nutzungsdauer komplett saniert wird (vgl. VwGH 27.5.2003, 99/14/0001). Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung (einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr), sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, können nämlich entsprechend der Gegenwerttheorie grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Der Begriff des durch eine Ausgabe beschafften Gegenwertes ist nicht so streng zu verstehen, dass eine Art Vermögensbilanz aufzustellen oder genau zu prüfen wäre, ob die getätigten Ausgaben in dem Wert des erworbenen Vermögensgegenstandes ihre volle Deckung finden. Der Gegenwert muss nicht in einem eigenständigen Wirtschaftsgut bestehen; vielmehr führen auch solche Aufwendungen zu einer bloßen Vermögensumschichtung, die für ein schon bestehendes Wirtschaftsgut aufgewendet werden und dessen Wert erhöhen. Die Gegenwerttheorie kommt nicht zum Tragen, wenn Aufwendungen keinen am Verkehrswert zu messenden Gegenwert schaffen (*Fuchs* in Hofstätter/ Reichel, EStG, § 34 Abs. 1 Tz 6, 7, 13). Muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder für die Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden (somit verlorener Aufwand vorliegt), dann kann von der Schaffung eines Gegenwerts (Vermögensumschichtung) nicht gesprochen werden (VfGH 13.3.2003, B 785/02). Der Gegenwertgedanke greift allerdings nur für durch die Behinderung bedingte Mehraufwendungen nicht (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und glaubhaft zu machen sind (*Fuchs* in Hofstätter/ Reichel, EStG, § 34 Abs. 1 Tz 23). Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180).

Dem Bf gelingt es nicht darzutun, dass und inwieweit durch die in Rede stehende Renovierung des Badezimmers auf eine Behinderung zurückzuführende Mehraufwendungen angefallen wären, räumt er doch selbst ein, dass die eingebaute Duschkabine nichts mit seiner Behinderung zu tun habe. Der Bf zeigt nicht einmal konkret auf, worin seine Behinderung bestanden habe bzw. welche Art von Behinderung eine Umgestaltung des Badezimmers erforderlich gemacht hätte. Aus den vorgelegten

Befunden und Gutachten geht lediglich hervor, dass der Bf im Jahr 2009 einen Schlaganfall erlitten hat sowie eine Fußwegstrecke von mehr als 300m nicht ohne überdurchschnittliche Kraftanstrengung und ohne große Schmerzen zurücklegen kann. Inwiefern diese Umstände zu einer Behinderung geführt hätten, die Anlass zu einem dieser Behinderung gerecht werdenden Umbau des Badezimmers gab, hat der Bf nicht nachvollziehbar gemacht. Das ausdrückliche Verlangen des Finanzamtes, die zur Erreichung einer behindertengerechten Ausstattung vorgenommenen Änderungen detailliert zu schildern, hat der Bf nur mit einer allgemein gehaltenen Umschreibung der durchgeführten Arbeiten sowie der wenig aussagekräftigen Erklärung, der Mehraufwand betreffe den gesamten Rechnungsbetrag, er habe das Bad umbauen lassen, um es in einen behindertengerechten Zustand zu versetzen, erwidert.

Das Vorbringen des Bf ist auch nicht stimmig, wenn er zum einen behauptet, der Duschraum sei vergrößert worden, um mit dem Rollstuhl in die Dusche zu- und einfahren zu können, andererseits aber nicht ersichtlich ist, dass er überhaupt auf die Benützung eines Rollstuhls angewiesen wäre, zumal aus den zum diesbezüglichen Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts verwiesenen Befunden die Notwendigkeit der Benützung eines Rollstuhls durch den Bf nicht hervorgeht. Ferner handelt es sich auch nicht, wie in der Beschwerde vorgebracht, um eine "barrierefreie" Gestaltung des Badezimmers; wie den beigelegten Fotos zu entnehmen ist, weist die eingebaute - wenn auch flache - Duschtasse vielmehr eine Höhe von mehreren Zentimetern auf, für eine Einfahrt mit dem Rollstuhl ist die Duschkabine daher nicht geeignet. Die Behauptung, es sei eine breitere Türzarge aufgebaut worden, hat sich als nicht zutreffend erwiesen; die Erklärung, es sei nicht die Eingangstüre ins Badezimmer gemeint gewesen, sondern der breitere Einstieg in die Dusche, überzeugt nicht, weil auf den Fotos keine besondere, den Standard überschreitende Breite der Türe zur Duschkabine zu erkennen ist. Zudem passt der Umstand, dass die Eingangstüre ins Badezimmer nicht verbreitert worden ist, ebenfalls nicht zur Behauptung einer barrierefreien Gestaltung, die eine Einfahrt mit dem Rollstuhl erlauben würde, wie im Übrigen auch die Breite der Duschtüre für eine Einfahrt mit einem Rollstuhl nicht geeignet erscheint.

Die Fotos vermitteln lediglich den Eindruck einer marktgängigen Duschkabine, die keine behindertenspezifische Beschaffenheit aufweist, was ja mit dem Vorbringen des Bf, die Duschkabine habe nichts mit seiner Behinderung zu tun, im Einklang steht. Dass mit der kompletten Sanierung eines mehr als 20 Jahre alten Badezimmers für jeden potentiellen Erwerber ein werterhöhender Nutzen geschaffen wird, liegt auf der Hand. Der Umstand, dass der Einbau der Duschkabine eine Verlegung des WC's samt der Zu- und Abflüsse erforderlich machte, hat ebenfalls zu keinem verlorenen Aufwand geführt. Wenn zudem die Duschkabine selbst nichts mit der Behinderung zu tun hat, so war auch die durch deren Einbau notwendig gewordene Verlegung des WC's nicht behinderungsbedingt.

Da weder den Ausführungen des Bf noch den vorgelegten Fotos zu entnehmen ist, dass durch die vom Bf vorgenommene Badrenovierung ein behinderungsbedingter Mehraufwand entstanden wäre, ist davon auszugehen, dass die vom Bf getätigten

Ausgaben zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt haben, die entsprechend der Gegenwerttheorie nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können.

1.2. Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBI. 303/1996 sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen u.a. durch eine eigene körperliche Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Voraussetzung für die Geltendmachung der in den §§ 2 bis 4 der Verordnung enthaltenen Pauschbeträge ist folglich ein Grad der Behinderung von mindestens 25% (vgl. Jakom/*Baldauf* EStG, 2012, § 35 Rz 22, "Persönl. Anwendungsbereich der §§ 2 bis 4 VO"). Dazu, Art und Grad seiner Behinderung nachzuweisen, wurde der Bf mehrfach, zuletzt mit Schreiben des erkennenden Gerichts vom 15.1.2015, vergeblich aufgefordert. Der Bf hat es damit unterlassen, einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Mangels Nachweises eines Grades der Behinderung von mindestens 25% kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf die persönliche Voraussetzung für die Geltendmachung des Pauschbetrages nach § 3 der Verordnung erfüllt.

Der Pauschbetrag steht ferner auch aus folgendem Grund nicht zu:

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behinderenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Um von einem "eigenen" Kraftfahrzeug im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung sprechen zu können, muss ein solches im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen; für familieneigene Kraftfahrzeuge, die z.B. im Eigentum des Ehepartners stehen, kann der Freibetrag nicht angewendet werden (Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 35 Rz 24; Doralt, EStG<sup>15</sup>, § 35 Tz 14; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 35 Anm 62, 63). Der Bf hat auf das Ersuchen des erkennenden Gerichts, Kaufverträge (Leasingverträge) über die von ihm im Jahr 2012 benutzten Kraftfahrzeuge vorzulegen, einen Kaufvertrag (vom 28.6.2012) über den Ankauf eines Kraftfahrzeugs durch seine Gattin sowie eine auf diese lautende Zulassung vorgelegt. Damit hat der Bf nicht dargetan, dass er im Sinne des § 3 Abs. 1 der Verordnung im Beschwerdejahr zur Fortbewegung ein "eigenes" Kraftfahrzeug benützt hätte.

1.3. Der Beschwerde war insofern Folge zu geben, als die unstrittigen Ausgaben für den Austausch der Gastherme in Höhe von 6.403,86 € als (weitere) Sonderausgaben zu berücksichtigen sind. Da die Topfsonderausgaben damit den Höchstbetrag von 2.920,00 € jährlich übersteigen, ist gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG ein Viertel von 2.920,00 €, d.s. 730,00 €, abzusetzen.

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

Die Rechtsfrage, ob die vom Bf vorgenommene Sanierung des Badezimmers eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG darstellt, wurde auf Grundlage der einschlägigen, in den Entscheidungsgründen zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet; eine über den vorliegenden Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war hierbei nicht zu beurteilen. Zu der Frage, ob auch die Benützung eines im Eigentum des Ehepartners eines Körperbehinderten stehenden Kraftfahrzeugs die Geltendmachung des Pauschbetrages gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung vermittelt, gibt es zwar noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut der Verordnung, die von der Benützung eines eigenen Kraftfahrzeugs spricht, und da der Bf mangels Nachweises eines Grades der Behinderung von mindestens 25% schon nicht die persönliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Pauschbetrages dargetan hat, liegt auch insoweit kein Grund für eine Zulassung der Revision vor.

Wien, am 4. Mai 2015