



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Christiane Riel-Kinzer (Wirtschaftskammer Steiermark) und Mag. Johann Hackel (Arbeiterkammer Steiermark) über die Berufung des Bw., Pensionist, G., vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & CoKG, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, 8010 Graz, Leonhardstraße 109, vom 3. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 22. August 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, vertreten durch Mag. Rudolf Grübler, nach der am 24. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2008 keine Änderung.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat die Anerkennung der gesamten Kosten in Höhe von € 99.190,72 (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 5. November 2009) für die Errichtung eines Verbindungsganges zwischen dem Wohnhaus und dem Nebengebäude, in dem sich die Garage für das behindertengerechte Kraftfahrzeug befindet, als außergewöhnliche Belastung.

Der Berufungswerber (Bw.) hat dieses Begehren in der Berufung folgendermaßen begründet:

Da er auf Grund einer Gehirnblutung zu 80 % behindert (rechtsseitige Lähmung) sei und ihm daher die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung unzumutbar sei, sei er auf sein Spezialfahrzeug angewiesen. Um dieses im Nebengebäude abgestellte Fahrzeug auch im Winter gefahrlos erreichen zu können, habe er einen wind- und wettergeschützten Verbindungsgang errichtet; eine Überdachung der vorhandenen Stiege wäre noch teurer gekommen. Dieser Verbindungsgang sei ausschließlich für diesen Zweck gebaut worden.

Die diesbezüglich abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen wie folgt begründet:

Es stehe fest, dass der Bw. seinen Hauptwohnsitz seit 13. Dezember 2001 in G. habe. An der Adresse des in Rede stehenden Wohnhauses, an dem die strittigen Aufwendungen getätigt worden seien, sei er weder polizeilich gemeldet, noch halte er sich nach den Erhebungen des Finanzamtes dort regelmäßig auf. Dies werde auch dadurch bekräftigt, dass von der Gemeinde für das gegenständliche Objekt lediglich pauschale Müllgebühren vorgeschrieben werden, wie es bei Nebenwohnsitzen, die gelegentlich oder nur an Wochenenden bewohnt werden, üblich sei. Es könnten aber nur solche Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen. Aus dem Gesetzestext gehe zwar nicht explizit hervor, dass Aufwendungen nur für den Hauptwohnsitz abzugsfähig sind, es seien jedoch auch Aufwendungen für ein Ferienhaus bzw. Jagdhaus am Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit zu messen (vgl. Gaedke, Beseitigung von Katastrophenschäden, SWK 2002, S 689). Da die strittigen Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau nicht am Hauptwohnsitz, sondern am Wochenendhaus angefallen und somit nicht als zwangsläufig erwachsen anzusehen seien, könnten diese steuerlich nicht anerkannt werden.

Im Vorlageantrag verwies der Bw. auf eine beigeschlossene Bestätigung des Bürgermeisters von B-U vom 21. Februar 2008, aus der hervorgehe, dass er sich in den letzten Jahren überwiegend in B-U aufgehalten habe. Weiters sei einer kalendarischen Aufstellung für das Streitjahr zu entnehmen, dass er nur 66 Tage in G. und die restliche Zeit in B-U verbracht habe. Die Angaben bezüglich seines Aufenthaltes in B-U könnten auch jederzeit von den dortigen Nachbarn J.undT. bestätigt werden.

Des Weiteren hat der Bw. unter Vorlage eines Fotos von dem in Rede stehenden Verbindungsgang im Schreiben vom 26. Mai 2009 Folgendes ausgeführt:

"Grundsätzlich muss festgehalten werden, dass der gesamte Verbindungsgang nur gebaut wurde, weil eine Behinderung (80 % laut Behindertenpass) eingetreten ist. Lähmung des rechten Fußes und des rechten Armes. Siehe auch Punkt 3).

1) Die rund € 24.000,00 sind nicht herauszurechnen, da wir ja die Kosten (Fundament, Boden, Dach) nur in Einem sehen können.

2) Der Verbindungsgang war notwendig, weil bei Schlechtwetter (Regen, Schnee, Eis) der Verbindungsweg zwischen dem Wohnhaus und dem Gebäude mit der KFZ-Garage für Gehbehinderte nur mit Risiko (große Rutschgefahr) begangen werden konnte. Selbst im neuen Verbindungsgang sind Gehhilfen (Geländer) im Inneren des Ganges angebracht worden (am Foto ersichtlich). Brauchbare Alternativen sind nicht vorhanden, da nur Natur-Steinstufen zum Eingang führen.

3) Weiters dürfen wir anmerken, dass der Bw. seit 1970 dieses Objekt besitzt und benützt und es also über 30 Jahre lang nicht notwendig war diesen Verbindungsgang zu bauen, da keine Behinderung bestand. Wir hätten eine solche Investition also nicht getätigt, wenn diese nicht notwendig gewesen wäre.

4) Zur Frage, ob durch diesen Gang der Wert des Hauses steigt, dürfen wir festhalten, dass es eher eine "Entwertung" darstellt, wenn man bei über 150 Jahre alten Objekten eine solche Baumaßnahme setzen muss.

Der Verbindungsgang wurde so gebaut, dass jederzeit ein Rückbau (Lösen der Verschraubungen) erfolgen kann.

z.B. Dach: Holzdecke/Isolierplane/Rollschotter

z.B. Boden: Holz liegt direkt auf Eisenträgern auf. Keine Wärmedämmung.

Es handelt sich nur um einen Wetterschutz, der möglichst schonend an die Altbausubstanz angebaut wurde."

In der am 24. November 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter betont, dass die in Rede stehende Liegenschaft in B-U seit dem Jahr 2005 der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. und seiner Ehegattin sei, was auch aus dem Vergleich des Stromverbrauches mit der Wohnung in G. hervorgehe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Voraussetzung für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung ist nach § 34 EStG 1988 ua., dass dem Abgabepflichtigen außergewöhnliche Aufwendungen erwachsen.

"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 (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 EStG 1988 Tz 3, und das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 92/14/0172).

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 (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 10. September 1998, 96/15/0152).

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass eine Wohnung durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung in der Regel keine Wertsteigerung erfährt (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13. März 2003, B 785/02).

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" (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Mit dem im § 34 verwendeten Tatbestandsmerkmal "Belastung" ist der Gegenwertgedanke auch legistisch verankert. Die Gegenwerttheorie kommt nicht zum Tragen, wenn Aufwendungen keinen am Verkehrswert zu messenden Gegenwert schaffen. 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 [vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Rz 2 zu § 34 Abs. 1 (36. Lieferung) und die dort zitierte Judikatur sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Tz 20 zu § 34 (11. Lieferung)].

Überdies setzt die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung voraus, dass diese zwangsläufig erwachsen sind. Somit scheiden aber Aufwendungen, die Güter des gehobenen Lebensbedarfes betreffen, wozu zweifelsfrei auch ein Zweit- oder Nebenwohnsitz zählt, jedenfalls aus [vgl. auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 2 zu § 34 Abs. 6 bis 9 (43. Lieferung)].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung im Streitpunkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der Bw. seit 13. Dezember 2001 die Wohnung in G. als Hauptwohnsitz bezeichnet hat, während er in B-U überhaupt keinen Wohnsitz nach den Bestimmungen des Meldegesetzes 1991, BGBl. Nr. 9/1992 idF BGBl. I Nr. 28/2001 begründet hat.

Gemäß § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 ist der Hauptwohnsitz eines Menschen an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

Zufolge § 1 Abs. 8 leg. cit. sind für den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen insbesondere folgende Kriterien maßgeblich: Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften.

Der Bw. hat unstrittig zwei Wohnsitze, die objektiv durchaus geeignet sind, Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen zu sein. Die Lebensführung des Bw. in seiner Eigenschaft als Pensionist bringt es mit sich, dass auch subjektiv jeder dieser Wohnsitze Mittelpunkt der Lebensbeziehungen sein könnte, sodass ihm das in § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 normierte Wahlrecht (sowie die Verpflichtung der Bekanntgabe, zu welchem Wohnsitz das überwiegende Naheverhältnis besteht) zustand.

Aus der Wahl des Hauptwohnsitzes leiten sich verschiedene rechtliche Folgen für die Gemeinden ab, sodass die Entscheidung, welche Wohnung zum Hauptwohnsitz erklärt wird, von entscheidender Bedeutung ist. Tatsache ist, dass der Bw., aus welchen Gründen auch immer, seinen Hauptwohnsitz mit allen rechtlichen Konsequenzen in G. gewählt hat.

Die anlässlich des Ortsaugenscheines am 29. September 2009 in B-U von der Gattin des Bw. für die Wahl des Hauptwohnsitzes angegebene Begründung, dass in der Stadt eine funktionierende Postzustellung gegeben sei, während diese am Land nicht mit der erwünschten Beständigkeit und Sicherheit gewährleistet sei, vermag den erkennenden Senat

nicht zu überzeugen. Dass diese Behauptung mit der Realität nicht im Einklang steht, beweisen die statistischen Daten der Volkszählung 2001, wonach von den über acht Millionen Einwohnern Österreichs zu Jahresbeginn 2000 49 % in ländlichen Gebieten (Außenzonen und Gebiete außerhalb der Stadtregionen) lebten (vgl.

[http://www.staedtebund.at/de/oestb/archiv/service/fuch\\_oegz0103.html](http://www.staedtebund.at/de/oestb/archiv/service/fuch_oegz0103.html)). Es bedarf wohl keiner weiteren Erörterung, dass nicht von einer postalischen Unterversorgung der nahezu halben Bevölkerung Österreichs auszugehen ist.

Auch die im Zuge des Erörterungstermines am 5. November 2009 von der Gattin des Bw. unter Vorlage der Rechnungen vertretene Argumentation, wonach Geschirrspüler, Waschmaschine, Wäschetrockner und espressomaschine wohl nicht für einen nur als Zweitwohnsitz genutzten Haushalt angeschafft werden würden, vermag nicht zu überzeugen. Denn gerade diese Haushaltsgeräte erweisen sich auch für die Haushaltsführung eines Zweitwohnsitzes als unbedingt erforderlich und gehören jedenfalls zur Mindestausstattung eines derartigen Haushaltes. Denn der beim jeweiligen Wohnsitzwechsel erforderliche Wäschetransfer würde sich binnen kurzer Zeit als nicht praktikabel erweisen und die Bereitschaft, sich am Zweitwohnsitz längerfristig aufzuhalten, würde damit jedenfalls schwinden. Dass der Transfer des Haushaltsgeschirrs, noch dazu im Falle der vorliegenden schweren Gehbehinderung des Bw. völlig undurchführbar erscheint, bedarf wohl keiner näheren Erläuterung.

Bezüglich der von der Gattin des Bw. im Zuge des Erörterungstermines am 5. November 2009 zur näheren Dokumentation der mit dem Schreiben vom 10. März 2008 vorgelegten Liste, wonach sich der Bw. lediglich an 66 Tagen des Streitjahres am Hauptwohnsitz in G. aufgehalten habe und der nach Ansicht des Vertreters der Amtspartei bestehenden zeitlichen Unstimmigkeiten im Hinblick auf diverse Rechnungen von Grazer Apotheken, ist Folgendes zu bemerken:

Auch wenn die Gattin des Bw. konzediert, dass die Vollständigkeit für diese unverbindlichen privaten Aufzeichnungen nicht garantiert werden könne, ändert dies nichts daran, dass aus den vorübergehenden, zur Absolvierung von Besuchen und Besorgungen stattgefundenen Anwesenheiten der Gattin des Bw. in Graz keinesfalls zwingend auf längerfristige Aufenthalte des Bw. am Hauptwohnsitz in G. geschlossen werden kann.

Da im Übrigen die definitive Klärung der Sachverhaltsfrage, ob der Bw. entgegen der melderechtlichen Sachlage, im Streitjahr tatsächlich den Hauptwohnsitz in B-U begründet hat, aus den nachstehenden Erwägungen dahingestellt bleiben kann, erübrigt sich die nähere Auseinandersetzung mit den im diesbezüglichen Zusammenhang vorgebrachten, weiteren Sachverhaltsumständen (Heizkosten- und Stromkostenvergleich, laufende Betreuung des

Forstbetriebes durch den Bw., Ausübung des Jagdrechtes durch die Gattin des Bw. – vgl. Schreiben des bevollmächtigten Vertreters vom 12. November 2009).

Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung stellt eine bauliche Gestaltung, die es ermöglicht, eine vom Wohnhaus baulich getrennte Garage geschützt vor Regen und Schnee ohne Sturzgefahr zu erreichen, für jeden – auch nicht körperbehinderten - potenziellen Erwerber der Liegenschaft einen werterhöhenden Nutzen dar, der sich im Kaufpreis entsprechend niederschlägt. Damit sind die Aufwendungen für die Errichtung des gegenständlichen Verbindungsganges, der im Übrigen keine behindertenspezifische Beschaffenheit - "Die für die Errichtung eines Verbindungsganges zwischen Wohnhaus und Nebengebäude angefallenen Kosten sind allein dafür aufgewendet worden, dass dieser rutschfest und winterfest überdacht ist" (vgl. Ausführungen in der Berufungsschrift) - aufweist, nach Ansicht des erkennenden Senates als Vermögensumschichtung zu qualifizieren. Es entspricht nämlich der durchaus üblichen baulichen Gestaltung, dass vom Wohngebäude baulich getrennt errichtete Garagen oder Flugdächer durch einen vor Wettereinflüssen schützenden Verbindungsgang, sei es lediglich durch eine Überdachung, erreichbar sind. Da demnach durch die in Rede stehende bauliche Maßnahme ein langlebiges Wirtschaftsgut mit einem allgemeinen Verkehrswert geschaffen wurde, ist ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert anzunehmen.

Der Feststellung des Bw. im Schreiben vom 26. Mai 2009, dass dieser Verbindungsgang den Wert des Hauses nicht steigern, sondern es "eher eine Entwertung darstelle, wenn man bei über 150 Jahre alten Objekten eine solche Baumaßnahme setzen muss" vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu folgen. Denn die Erweiterung der alten Bausubstanz durch diesen funktionellen Gebäudeteil, der auf Grund der Glasbauweise und der Dimensionierung einen Wintergartencharakter vermittelt, ist architektonisch als durchaus gelungen zu bezeichnen. Gerade der Baustoff Glas eignet sich, wie zum Beispiel das allgemein bekannte, vom Architekten Hans Hollein geplante "Haas Haus" gegenüber dem Stephansdom in Wien beweist, als hervorragender Kontrast für die Eingliederung in alte Bausubstanz. Die vom Bw. mit der Vermeidung der großen Rutschgefahr bei Schlechtwetter (Regen, Schnee, Eis) begründete Notwendigkeit der Errichtung eines Verbindungsganges stellt nicht nur für einen gehbehinderten Menschen sondern für jeden potenziellen Erwerber der Liegenschaft einen Nutzen dar, der sich wertmäßig im Kaufpreis niederschlägt.

Die vom bevollmächtigten Vertreter im Zuge des Erörterungstermines am 8. September 2009 vertretene Behauptung, wonach "der Verbindungsgang nur wegen der Behinderung des Abgabepflichtigen gebaut wurde und bei Wegfall der Behinderung zur Gänze wiederum entfernt und der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt werde", erweist sich als völlig

realitätsfern und lässt sich mit einer wirtschaftlich vernünftigen Denkweise nicht in Einklang bringen. Abgesehen davon, dass für eine derartige, in der Zukunft liegende Handlung kein Beweis erbracht werden kann, würde ein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch im Zuge der weiteren Nutzung bzw. vor der Veräußerung der Liegenschaft keinesfalls einen um rd. 100.000,00 Euro errichteten Gebäudeteil, der eine für jedermann nützliche Funktion erfüllt, abreißen und sich dadurch nicht nur eines eigenständigen nützlichen Vermögenswertes begeben, sondern auch noch weitere Kosten verursachen. Überdies eignet sich dieser Verbindungsgang, wie das vom Bw. übermittelte Foto beweist, auch zum Trocknen der Wäsche, was sich für die Haushaltsführung eines jeden Bewohners als äußerst hilfreich erweist. Ein weiteres Foto, auf dem ein Tisch mit Ziergegenständen und ein Blumentopf, sowie ein daneben stehender Sessel abgebildet sind, dokumentiert, dass dieser Verbindungsgang, ähnlich einem Wintergarten, auch durchaus zum gemütlichen Verweilen einlädt, was der alltäglichen Lebensführung eines jeden, auch nicht behinderten Bewohners durchaus zum Vorteil gereicht. In den auf den Fotos ersichtlichen Handläufen vermag der erkennende Senat keine behindertentypische Vorrichtung zu erkennen, zumal diese durch Bauvorschriften generell für Stiegenaufgänge (vgl. Fotos vom Eingangsbereich und von der Treppe in den Keller) verpflichtend vorgeschrieben sind und gerade bei einem weitläufigen, mit großen Glasflächen gestalteten Verbindungsgang wohl aus Sicherheitsgründen jedenfalls angezeigt erscheinen.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen, "dass die Aufwendungen allein deshalb getätigt worden sind, um auf Grund der schweren Gehbehinderung das Kraftfahrzeug, auf das er angewiesen sei, zu erreichen" nichts zu ändern. Denn bei Anschaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert wird ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert allerdings auch dann angenommen, wenn die Anschaffung auf Grund einer Krankheit erfolgt (vgl. Pülzl, Außergewöhnliche Belastung und Gegenwerttheorie, ÖStZ 2003, 519 und die dort zitierte Judikatur).

Bezüglich des im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht mehr strittigen Berufungsantrages auf Berücksichtigung der "Kosten für Medikamente und sonstigen Kosten für die Gesundheit" wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Da auf Grund der obigen Ausführungen die strittigen Aufwendungen ohnehin keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen und damit bereits das Schicksal der Berufung entschieden ist, hat sich die Klärung der weiteren Streitfrage, ob der Bw. im Streitjahr tatsächlich seinen Hauptwohnsitz in B-U innegehabt hat, erübrigt.



Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 24. November 2009