



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Centra-Consult Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Amt der X-Landesregierung.

In Ihrer am 31. Oktober 2008 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte sie an "Topfsonderausgaben" unter der Kennzahl 455 (Ver-

sicherungsprämien und -beiträge) einen Betrag von 450,71 € und unter der Kennzahl 456 (Wohnraumschaffung, -sanierung) einen Betrag von 119.453,93 € geltend; außergewöhnliche Belastungen (zu diesen gleich unten) wurden von der Bw. nicht beantragt.

Am 4. November 2008 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid, mit dem es die geltend gemachten "Topfsonderausgaben" im Ausmaß des in § 18 Abs. 3 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 normierten Höchstbetrages von 5.840,00 € (die Bw. war im Streitzeitraum Alleinerzieherin) anerkannte.

Nach erfolgter Fristverlängerung erhob der steuerliche Vertreter der Bw. am 6. Februar 2009 Berufung gegen den oa. Bescheid.

Begründend führte er aus, dass die Kosten "für den Umbau und Ausbau des Hauses" nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien, zumal die Bw. diesen Umbau nur der Pflege wegen für ihren schwerkranken Vater zu tätigen gehabt habe. Ersucht werde um Berücksichtigung der Kosten "auch" als außergewöhnliche Belastung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

"Da Sie trotz mehrfach verlängerter Frist die zur Beurteilung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen notwendigen Unterlagen nicht vorgelegt haben, wird die Berufung abgewiesen."

In seinem Vorlageantrag vom 30. September 2009 führte der steuerliche Vertreter aus, mit der Einreichung der Abgabenerklärung bzw. der Berufung gegen die Erledigung seien außergewöhnliche Belastungen beantragt worden. Die außergewöhnliche Belastung beziehe sich "auf die Anerkennung der Kosten des Umbaus der auch als Sonderausgaben geltend gemachten Umbaukosten".

Zu begründen sei der Umbau damit, dass er lediglich aus Gründen der Pflege des schwer erkrankten Vaters und auch der erkrankten Mutter erfolgt sei. Die bezüglichen Originalbelege (dazu gleich unten) seien der Behörde bereits zur Verfügung gestellt worden.

Ersucht werde, dem Antrag stattzugeben und die außergewöhnliche Belastung für den Umbau bescheidmäßig anzuerkennen.

Im Einkommensteuerakt befindet sich ein Konvolut, das die oa. Originalbelege betreffend den Dachausbau im Haus der Bw. in C, Nr. 157 (Gesamtbetrag: 119.420,55 €), enthält. Bei diesen

handelt es sich um folgende, fast ausschließlich im Jahr 2005 bezahlte Rechnungen (die angeführten Seitenzahlen beziehen sich auf das Konvolut):

- Übersiedlung von D nach C "mit Demontage und Montage" sowie "Küchenergänzung inklusive Änderungen vorhandener Küchenelemente" (S 1 bis 2);
- Fliesen zuzüglich Kleber, Silikon etc. (S 3 bis 7);
- ein Notebook (S 8);
- Ganzglasschiebetüren (S 9 bis 11);
- Stufenumbau: Stufe auswechseln, durch neue ersetzen und in der Höhe dem Fußboden angleichen; ein Stück Setzstufe anbringen (S 12 bis 14);
- Baustellengemeinkosten, Abbruch- und Estricharbeiten, Regieleistungen, Baumeisterarbeiten (S 15 bis 19). Aus dieser Rechnung geht hervor, dass der oa. Stufenumbau wegen eines zu hohen Estriches erfolgte; die dafür von der Bw. aufgewendeten Kosten von 223,00 € wurden vom Rechnungsbetrag abgezogen (S 19);
- Dachgaupe abtragen, neue Gaupe einbauen, Spenglerarbeiten (in Kupfer), Lüfterplatten, Dachflächenfenster etc. (S 20 bis 23);
- Erweiterung der bestehenden Heizungsanlage, Fußbodenheizung im Dachgeschoss des Wohnhauses, sanitäre Rohinstallation, Waschtischsanlage, Handwaschbecken, Duschanlage, WC-Anlage, Badewanne, Montage (S 24 bis 31);
- Innenfensterbänke zuzüglich Montage (S 32 bis 34);
- (Vertikal-)Lamellen, Deckenmontage (S 35 bis 36; diese Rechnungen wurden erst im Jänner 2006 ausgestellt);
- Baustellengemeinkosten, Putzarbeiten, Regieleistungen, Baumeister- und Trockenbauarbeiten (S 37 bis 42);
- Leistungen Ziviltechniker (Architekt) betreffend Dachausbau (S 43 bis 44);
- Bauteilschutz innen, Wandbeschichtung Innendispersion (S 45 bis 47);
- Insektschutzgitter zuzüglich Montage (S 48 bis 50);
- Innentüren, Bodenleger (Schüttung, Dämmplatten, Eichenparkett) (S 51 bis 55);
- Fenster zuzüglich Montage (S 56 bis 60);
- sanitäre Rohinstallation, Heizungsanlage, Regelanlage (S 61 bis 64);
- Wangenstiege mit Zwischenpodest, Geländer (S 65 bis 67);
- Installationsbaustein für Wand-WC, WC-Schale, Dusch-WC, Montage (S 68 bis 70).

Auf S 23/2005 Einkommensteuerakt befindet sich ein Schreiben des Dr. A, Arzt für Allgemeinmedizin, vom 19. März 2007, das folgenden Wortlaut aufweist:

"Ansuchen um einen Zuschuss wegen Pflegegeld"

Der Patient B, wohnhaft in C, Nr. 91, leidet an folgenden Krankheiten:

metabol. Syndr.; St p TEP li H; Osteoporose.

Aufgrund dieser Erkrankungen besteht eine Pflegebedürftigkeit. Der Patient ist nicht mehr mobil und gehfähig. Er muss den ganzen Tag gepflegt und gehext werden, und ist daher rund um die Uhr auf fremde Hilfe angewiesen.

Ein Zuschuss wegen Pflegebedürftigkeit wäre aus medizinischen Gründen durchaus angebracht.

[Stempel, Unterschrift Dr. A]"

Am 14. Oktober 2009 erging ein Vorhalt des Finanzamtes an den steuerlichen Vertreter der Bw., der folgenden Wortlaut aufweist:

"Betreff: Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz

Einkommensteuerbescheid 2005

Sehr geehrter Herr [...],

in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 [der Bw.] machen Sie den Ausbau eines Dachgeschosses zu Wohnzwecken als außergewöhnliche Belastung geltend und begründen dies damit, dass der Umbau erfolgte, damit die Pflege der betagten Eltern möglich ist.

Grundsätzlich ist bezüglich Wohnungskosten Folgendes zu bemerken:

Wohnungskosten hat die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen. Ihnen fehlt das Element der Außergewöhnlichkeit (VwGH 15.7.1998, 95/13/0270). Auch stellen die Kosten der Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung bzw. eines Eigenheimes eine bloße Vermögensumschichtung dar (zB VwGH 30.4.1985, 82/14/0312). Sie führen daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung, und zwar unabhängig davon, ob es sich um

- die erstmalige Gründung eines Hausstandes,*
- die Anschaffung oder Herstellung weiterer Wohnungen (Eigenheime),*
- Wohnungsaufwendungen nach einem Scheidungsverfahren (VwGH 17.10.1991, 89/13/0211),*

- die Anschaffung oder Herstellung von Wohnungen (Eigenheimen) zu überdurchschnittlich hohen Kosten (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0152) oder
 - die Neubeschaffung einer Ersatzwohnung wegen störender Umgebung (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116)
- handelt.

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Wohnungswechsel, die letztlich aus dem freien Entschluss resultieren, sind mangels Zwangsläufigkeit nicht zu berücksichtigen (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058).

Kosten der Schaffung (bzw. Sanierung) von Wohnraum stellen allerdings Sonderausgaben dar, dies wurde im Erstbescheid auch anerkannt.

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes (oder eines sonstigen Wohnraumes) stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind zB der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschoßigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172) sowie sonstige, durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten.

Die unmittelbar aufgrund der behindertengerechten Ausstattung veranlassten Kosten für Ein- und Umbauten von Bad und WC stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Weitere, dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen (zB Fliesenarbeiten vor und nach Einbau einer behindertengerechten Badewanne) ebenfalls, insbesondere die Abrisskosten der alten Einrichtung. Sofern zusätzlich Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtungskörper usw.) neu angeschafft bzw. installiert werden, liegt eine außergewöhnliche Belastung im Ausmaß der Kosten einer Bad- und WC-Standardeinrichtung vor. Eine weitere Berücksichtigung des (anteiligen) Wertes des Altbestandes hat nicht zu erfolgen.

Aufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn zum Zeitpunkt des Umbaus bereits eine Beeinträchtigung bzw. Krankheit vorliegt.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen steht fest, dass [die Bw.] die Wohnung in D aufgegeben und ihren Hauptwohnsitz nach C verlegt hat, dabei wurden diverse Bauarbeiten im Haus nötig. Diese Aufwendungen betrafen laut vorgelegten Rechnungen aber nur die Schaffung von Wohnraum für [die Bw.], nicht jedoch behindertengerechte Umbauten für die pflegebedürftigen Eltern. Nicht berücksichtigt wurden dabei die finanziellen Möglichkeiten der Eltern, einen entsprechenden Umbau in ihrem Haus selbst zu tragen.

Aufgrund der rechtlichen Voraussetzungen ist daher eine Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

Zur Stellungnahme darf ich mir den 2.11.2009 einlangend vormerken.

Mit freundlichen Grüßen

[Unterschrift des Organwalters des Finanzamtes]"

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes durch den steuerlichen Vertreter bzw. die Bw. erfolgte nicht.

Am 19. November 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

§ 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."

2. Festgestellter Sachverhalt:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bw. von D nach C, Nr. 157, übersiedelt ist und im dort befindlichen Haus diverse Bauarbeiten (Dachausbau) getätigten hat. Die dafür aufgewendeten Kosten von rund 119.400,00 € hat sie in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 zunächst als "Topfsonderausgaben" aus dem Titel der Wohnraumschaffung bzw. -sanierung geltend gemacht; im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurden diese vom Finanzamt - im Ausmaß des in § 18 Abs. 3 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 normierten Höchstbetrages von 5.840,00 € - gewährt.

Darüber hinaus hat der steuerliche Vertreter der Bw. in seiner Berufung die Anerkennung der oa. Kosten als außergewöhnliche Belastung beantragt, da die Bw. die streitgegenständlichen Bauarbeiten lediglich aus Gründen der Pflege des schwer erkrankten Vaters und der erkrankten Mutter zu tätigen gehabt habe. Die Bezug habenden Originalbelege wurden der Abgabenbehörde I. Instanz vorgelegt und befinden sich im Einkommensteuerakt der Bw. (zu diesen siehe ausführlich oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

Demgegenüber vertritt das Finanzamt die Auffassung, aus den vorliegenden Originalbelegen sei ersichtlich, dass es sich bei den strittigen Bauarbeiten realiter um die Schaffung von Wohnraum für die Bw. selbst, nicht jedoch um behindertengerechte Umbauten für die pflegebedürftigen Eltern gehandelt habe; auch seien die finanziellen Möglichkeiten der Eltern, die

Kosten eines entsprechenden Umbaus selbst zu tragen, nicht berücksichtigt worden. Eine Anerkennung der streitgegenständlichen Kosten als außergewöhnliche Belastung sei daher nicht möglich.

Diese Auffassung des Finanzamtes wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 vorgehalten; dieser wurde um Stellungnahme bis zum 2. November 2009 (einlangend) ersucht. Eine Beantwortung des Vorhaltes durch den steuerlichen Vertreter bzw. die Bw. erfolgte nicht.

3. Rechtliche Würdigung:

Nur eine tatsächlich erwachsene Belastung des Steuerpflichtigen kommt als außergewöhnliche Belastung in Betracht; damit sind Vermögensumschichtungen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen. Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind; gefordert wird ein Ausscheiden aus der "wirtschaftlichen Verfügungsmacht". Nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" ("Gegenwerttheorie": *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 20, mit Judikurnachweisen).

Die Gegenwerttheorie ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut im Wesentlichen nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat; unter diese Ausnahmen fallen etwa Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können. Als außergewöhnliche Belastung gelten etwa Mehraufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung von Badezimmer und WC (*Doralt*, § 34 Tz 20), die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2009], § 34 Anm. 78, Stichwort "Wohnkosten"). 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 Gegenwerts nicht ausgegangen werden, sodass eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommt (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Zum streitgegenständlichen Fall ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Aus den der Behörde vorgelegten Originalbelegen betreffend den Dachausbau (zu deren Inhalt siehe ausführlich oben in der Darstellung des Verfahrensganges) ist *nicht* ersichtlich, dass die Bw. *behinderungsbedingte* Aufwendungen (wie etwa die behindertengerechte Ausstattung von Badezimmer und WC oder die rollstuhlgerechte Einrichtung (Adaptierung) der Wohnung) getätigt hat. Vielmehr handelt es sich bei den streitgegenständlichen Kosten um solche, die ganz allgemein *der Schaffung von neuem Wohnraum* dienten (siehe dazu beispielsweise die Rechnungen betreffend Ganzglasschiebetüren, Abbruch- und Estricharbeiten, Dachgaupe abtragen und neue Gaupe einbauen, Spenglerarbeiten, Fußbodenheizung im Dachgeschoss, sanitäre Rohinstallations, Fenster zuzüglich Montage, Insektenschutzgitter, Schüttung, Dämmplatten, Eichenparkett).

Dass die Bw. im Zuge des Dachausbaues *behinderungsbedingte* Aufwendungen getätigt hat, wird vom steuerlichen Vertreter auch gar nicht behauptet; seine Argumentation beschränkt sich vielmehr darauf, dass die Bw. die streitgegenständlichen Bauarbeiten aus Gründen der Pflege des schwer erkrankten Vaters und der erkrankten Mutter zu tätigen gehabt habe (siehe oben in der Darstellung des Verfahrensganges). Dabei übersieht der steuerliche Vertreter aber, dass gemäß Rechtsprechung und Lehre nur "verlorener Aufwand" als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig ist; wird nämlich durch die Aufwendungen ein Gegenwert geschaffen (wie im vorliegenden Fall durch die mit dem Dachausbau verbundene Schaffung von neuem Wohnraum), so liegt eine bloße Vermögensumschichtung vor, die nicht mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden und damit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig ist.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass – selbst wenn im gegenständlichen Fall *behinderungsbedingte* Aufwendungen für die Eltern angefallen wären – jene Aufwendungen zunächst von diesen selbst finanziell zu tragen gewesen wären. Nur jener Teil der Kosten, der von den Eltern mangels ausreichenden Einkommens nicht bestritten hätte werden können und daher von der Bw. übernommen hätte werden müssen, wäre bei dieser unter § 34 EStG 1988 subsumierbar.

Dazu kommt, dass das Finanzamt den steuerlichen Vertreter mit Vorhalt vom 14. Oktober 2009 - nach ausführlicher Darstellung der Rechtslage und des von der Abgabenbehörde I. Instanz angenommenen Sachverhaltes - aufgefordert hat, zu den oa. Punkten Stellung zu nehmen; dem ist der steuerliche Vertreter nicht nachgekommen. In diesem Zusammenhang ist Letzterer auch darauf zu verweisen, dass hinsichtlich außergewöhnlicher Belastungen die Behörde nicht verpflichtet ist, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen; der

Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (*Doralt*, § 34 Tz 7, mit Judikaturnachweisen).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. Mai 2010