



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M A, Adresse, vom 11. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 9. März 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 wird abgeändert (wie Berufungsvorentscheidung).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2012:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	31.191,44 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	8.070,03 € -8.464,60 €
Minus Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG1988				- 0,43 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 395,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2011 den Betrag von 6.826,59 € als Sonderausgaben (Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum).

Als außergewöhnliche Belastung erklärte er als außergewöhnliche Belastung auf Grund seiner eigenen Behinderung (Grad der Behinderung: 50%) Aufwendungen in Höhe von 387 €.

Der Einkommenssteuerbescheid 2011 erging erklärungsgemäß.

In seiner **Berufung vom 11. März 2012** beantragte der Abgabepflichtige anders als bisher Sonderausgaben in Höhe von 3.041,81 € und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 4.983,59 € zu berücksichtigen. Begründend führte er an, dass er die Berufung einbringe, da er den Betrag von 4.596 €, das seien Kosten über den Umbau eines barrierefreien Bades, falsch eingetragen habe.

Mit **Vorhalt vom 23. März 2012** ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw) die Aufwendungen für einen behindertengerechten Umbau des Badezimmers anhand von Rechnungen samt Zahlungsbelegen nachzuweisen.

Mit der **Vorhaltsbeantwortung vom 17. April 2012** wurden folgende Belege vorgelegt:

Lt. Aktenlage wurden zum Nachweis der beantragten außergewöhnlichen Belastung folgende Rechnungen und Zahlungsnachweise vorgelegt:

AI (Rechnung vom 8.11.2011)	2.526,00 €
AI (Rechnung vom 29.12.2011)	2.230,00 €
Fliesen H GmbH (Rechnung vom 19.10.2011)	1.784,76 €
Fliesen H GmbH (Rechnung vom 24.10.2011)	244,42 €
Summe	6.785,18 €

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2012** änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass an Hand der vorgelegten Rechnungen keine behindertengerechte Badsanierung erkannt

werden konnte. Es seien die Kosten von 6.785,18 € als Sanierungsaufwendungen anerkannt worden. Der Berufung sei daher teilweise stattgegeben worden.

Der **am 16. Mai 2012 auf elektronischem Weg eingebrachte Vorlageantrag** wurde vom Bw damit begründet, dass er Berufung gegen den Bescheid vom 24. April 2012 einlege, da er auf Grund seiner Krankheit eine Einschränkung der Beweglichkeit vorliege.

Mit **Vorlagebericht vom 25. Juli 2012** legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit **Vorhalt vom 9. April 2013** wurde dem Bw Folgendes vorgehalten:

„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 Erkenntnis des VwGH 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 Erkenntnis des VwGH vom 10. September 1998, 96/15/0152).

Mehrkosten für die behindertengerechte Ausgestaltung und Einrichtung von Bad und WC (soweit sie über die Kosten einer Standardausstattung hinausgehen) können daher grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Aufgrund der im Akt aufliegenden Rechnungen ist jedoch nur zu erkennen, dass es sich um die Sanierung eines Bades handelt. Es geht daraus nicht hervor, inwieweit dadurch **Mehrkosten aufgrund einer behindertengerechten Ausstattung des Bades** angefallen sind.

Begründen Sie daher, welche Kosten der Badsanierung (zahlenmäßige Festlegung) aufgrund der behindertengerechten Ausstattung des Bades angefallen sind.

Befindet sich das Bad in einer Miet- oder Eigentumswohnung?

Legen Sie dar, welche Änderungen gegenüber der bisherigen Badausstattung vorgenommen wurden, um eine behindertengerechte Ausstattung zu erzielen. Falls vorhanden, dokumentieren Sie die behindertengerechte Ausstattung durch die Vorlage von Fotos.

Legen Sie ausführlich dar, welche Ausstattungsmerkmale das gegenständliche Bad von einer herkömmlichen Badausstattung unterscheiden.

In der Einkommensteuererklärung wurde ein Betrag von 387 € als außergewöhnliche Belastung beantragt. In der Berufung wurde ein Betrag von 4.983,59 € als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Lt. Aktenlage wurden zum Nachweis der beantragten außergewöhnlichen Belastung folgende Rechnungen und Zahlungsnachweise vorgelegt:

AI (Rechnung vom 8.11.2011)	2.526,00 €
AI (Rechnung vom 29.12.2011)	2.230,00 €
Fliesen H GmbH (Rechnung vom 19.10.2011)	1.784,76 €
Fliesen H GmbH (Rechnung vom 24.10.2011)	244,42 €
Summe	6.785,18 €

Die als außergewöhnliche Belastungen beantragten Beträge unterscheiden sich von denen in den vorgelegten Rechnungen. Erklären Sie, aus welchen Teilbeträgen sich die als außergewöhnliche Belastung beantragten Beträge zusammensetzen und begründen Sie, inwieweit die bezahlten Leistungen Mehrkosten zur behindertengerechten Ausstattung des Bades darstellen.“

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2013 wurde Folgendes mitgeteilt:

„Das Bad befindet sich in einer Eigentumswohnung.

Änderung Bad: Es wurde die Badewanne entfernt, es gibt keinen höheren Einstieg in eine Dusche, der Boden hat nur geringfügiges Gefälle (damit optimaler Wasserabfluss gewährt ist).

Zum Schließen der Dusche haben wir eine Schiebetür über die ganze Breite des Bades einbauen lassen, ist auch später ev. mit Rollstuhl zu befahren. Das restliche Bad haben wir schon bei unserem Einzug 2007, neuer Waschtisch, Verfliesung etc. renoviert.

Durch die Entfernung der Badewanne wurde das Bad erneut verfliest.

Irrtümlicherweise habe ich in der 1. Einkommensteuererklärung die Rechnungen nicht als außergewöhnliche Belastung eingetragen, erst mein Steuerberater hat mir empfohlen dies zu tun und eine Berufung zu beantragen.

Er hat mir auch geraten, die Fliesenrechnungen beizulegen, da diese ebenfalls zur Badausstattung gehören, das erklärt die Differenz des beantragten Betrages von den vorgelegten Rechnungen.

Der Betrag von € 387,00 setzt sich aus einer Apothekenrechnung und Kurkosten zusammen.

Außergewöhnliche Belastung bzw. Mehrkosten:

AI (Re. 08.11.2011 (Dusche etc., Heizung)	2.526,00
AI v. 29.12.2011 (Schiebetür Duschabtrennung)	2.230,00
Fliesen H GmbH (Re. 19.10.2011)	1.784,76
Fliesen H GmbH (Re. 24.10.2011)	244,42

Summe	6.785,18
-------	----------

Die Mehrkosten ergaben sich für uns (gegenüber einer Standardausführung) durch die hochwertige Duschabtrennung und die neuerliche Befliesung des Bades, und die Verlegung des Heizkörpers. Ich hoffe, dass Ihnen mit diesen Ausführungen gedient ist. Fotos über den Umbau lege ich bei.“

In der **Stellungnahme vom 17. Mai 2013** zu dieser Vorhaltsbeantwortung führte das Finanzamt aus:

„Unter Bezugnahme auf das genannte Schreiben des UFS vom 13.5.2013 wird zur Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerbers vom 2.5.2013 wie folgt Stellung genommen:

Es darf nicht vergessen werden, dass das Finanzamt die erstmals in der Berufung beantragten Kosten von 6.785,18 Euro dem Grunde und der Höhe nach bereits vollständig als Sonderausgabe (Wohnraumsanierung) anerkannt hat (vgl. Begründung der Berufungsvorentscheidung). Bei dieser Badsanierung handelt es sich im Ergebnis lediglich um vermögensumschichtende Investitionen. Das Bad wurde in mehreren Etappen (2007 und 2011) auf eine Art und Weise saniert, wie es heutzutage üblich und praktisch ist (vgl. die Bilder der Vorhaltsbeantwortung) und berücksichtigt dabei gleichzeitig die zunehmende Unbeweglichkeit im Alter, indem man statt der Badewanne nur mehr eine möglichst niveaugleiche Dusche einbaut. Auch der Berufungswerber hat sich von diesen Überlegungen leiten lassen, was sich darin zeigt, dass er gleich zu Beginn seiner Vorhaltsbeantwortung darauf verweist, dass die Dusche "auch später ev. mit Rollstuhl zu befahren" sei.

Eine telefonische Erhebung beim Bundessozialamt am 17.5.2013 ergab, dass sich die im Behindertenpass eingetragene Behinderung von 50% zusammensetzt aus Wirbelsäulenleiden, Durchblutungsstörungen am rechten Bein, Arthrose an Schultern und Finger und aus einer Höreinschränkung. Eine Eintragung im Behindertenpass, wonach die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar wäre, erfolgte nicht. Es findet sich auch keine Eintragung unter „§29b StVO Ausweis“. Die Benutzung einer Dusche anstelle einer Badewanne ist somit für den Berufungswerber sicherlich bequem aber nicht unabdingbar erforderlich und stellt die Badsanierung daher keinen behinderungsbedingten Umbau dar.

Es wird daher - wie schon im Vorlageantrag - seitens des Finanzamtes beantragt, im Sinne der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden.“

Diese Stellungnahme des Finanzamtes wurde dem Berufungswerber mit Schreiben vom 22. Mai 2013 vorgehalten und weder innerhalb der gesetzten Frist noch bis dato beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe bezogener pflegebedingter Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind nach § 4 der zu den §§ 34 und 35 ergangenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 416/2001) im nachgewiesenen Ausmaß ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Das aus der Bestimmung des § 34 EStG 1988 hervorgehende Belastungsprinzip impliziert, dass Aufwendungen nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, als sie vom Abgabepflichtigen endgültig aus Eigenem getragen werden müssen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 Abs. 1 Tz 2).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Demgegenüber stellen Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, keine außergewöhnliche Belastung dar (vgl VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, mwN). Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen daher dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird (vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0152).

Die Gegenwerttheorie kommt hingegen nicht zum Tragen, wenn durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird. Dies ist etwa dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, mwN). Ebenso kann von der Schaffung eines Gegenwerts (Vermögensumschichtung) nicht gesprochen werden, wenn realistischerweise davon ausgegangen werden kann, 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 und somit verlorener Aufwand vorliegt (VfGH 13.3.2003, B 785/02, betreffend die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers; siehe auch VfGH 17.12.1982, B 220/81, betreffend den Einbau eines Aufzugs in das Wohnhaus eines Behinderten).

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).

Zu beachten ist gegenständlich überdies, dass für die zeitliche Zurechnung einer außergewöhnlichen Belastung das Abflussprinzip nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblich ist; sie ist daher erst dann steuerwirksam, wenn sie nach dieser Bestimmung als abgeflossen gilt, dh. im Zeitpunkt der Bezahlung (vgl. Doralt, EStG4, § 34 Tz 13, mwN). Wird die außergewöhnliche Belastung durch Fremdmittel finanziert, ist nicht die Bezahlung der außergewöhnlichen Belastung steuerwirksam, sondern erst die Rückzahlung des Darlehens (vgl. VwGH 17.7.1998, 95/13/0270).

Zum vorliegenden Fall ist Folgendes zu sagen:

Das Bad wurde nach den vorliegenden Rechnungen im Oktober 2011 umgebaut. Bei dieser Badsanierung wurde im Wesentlichen die vorhandene Badewanne durch eine Dusche mit niveaugleichem Einstieg und Schiebetüre ersetzt sowie die dadurch erforderliche Neuverfliesung umgesetzt. Der Rest des Bades wurde bereits im Jahr 2007 renoviert (neuer Waschtisch, Verfliesung etc.).

Wie oben ausgeführt wurde, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Demgegenüber stellen Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, keine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, mwN). Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen daher dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird (vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0152).

Bei den gegebenen Umbauten zur Badsanierung handelt es sich - wie sich aus den vorgelegten Bildern des Bades ergibt - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates um die Herstellung eines Bades in mehreren Etappen (2007 und 2011), das den heutigen Ansprüchen an ein modernes Bad Rechnung trägt. Bei der Renovierung wurde auf eine praktische Gestaltung Wert gelegt, die die zunehmende Unbeweglichkeit im Alter durch den niveaugleichen Einstieg in die Dusche berücksichtigt. Dass sich der Bw durch solche Überlegungen leiten hat lassen, zeigt sich durch seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung, wo darauf verwiesen wird, dass die Dusche „auch später ev. mit Rollstuhl zu befahren“ sei.

Bei der gegenständlichen Badsanierung handelt es sich daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher um keine Vermögensminderung, sondern um Ausgaben, die zu einem entsprechenden Gegenwert führen. Es handelt sich daher um eine bloße Vermögensumschichtung. Solche Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Voraussetzung der Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ist weiters, **dass solche Aufwendungen zwangsläufig erwachsen.**

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

Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst, d. h. nicht auch einen Dritten betreffen, z.B. Krankheit oder Körperbehinderung.

Der Bw beruft sich grundsätzlich auf das Vorliegen einer Körperbehinderung, die eine behindertengerechte Gestaltung des Bades erforderlich machen würde.

Das Finanzamt hält dem entgegen, dass sich die im Behindertenpass eingetragene Behinderung von 50% aus einem Wirbelsäulenleiden, Durchblutungsstörungen im rechten Bein, Arthrose an Schultern und Finger und aus einer Höreinschränkung zusammensetze. Eine Eintragung im Behindertenpass, wonach die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar wäre, sei nicht erfolgt. Es finde sich auch keine Eintragung unter „§ 29b StVO Ausweis“. Die Benutzung einer Dusche anstelle einer Badewanne sei somit für den Bw sicherlich bequem, aber nicht unabdingbar erforderlich und es stelle die Badsanierung daher keinen behinderungsbedingten Umbau dar.

Dieses Vorbringen des Finanzamtes wurde dem Bw mit Vorhalt zur Kenntnis gebracht. **Der Bw hat diesen Vorhalt nicht beantwortet** und diesem Sachverhaltsvorbringen des Finanzamtes nichts entgegengehalten. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher wie das Finanzamt davon aus, dass die dem Behindertenpass zu Grunde liegenden Leiden die Benutzung einer Badewanne nicht ausschließen und die Herstellung der Dusche mit niveaugleichem Einstieg nicht durch die Behinderung erforderlich war. Auch der Hinweis auf die allenfalls in der Zukunft nötige Befahrbarkeit der Dusche mit einem Rollstuhl ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Indiz dafür zu werten, dass **gegenwärtig** der behindertengerechte Umbau des Bades auf Grund der vorhandenen Leiden nicht unbedingt notwendig war.

Die Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1998 liegt daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht vor.

Der Abzug der Aufwendungen für den Badumbau als außergewöhnliche Belastung ist daher nicht möglich.

Da jedoch unstrittig die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für den Badumbau als Sonderausgaben vorliegen, **waren diesen als Sonderausgaben (Wohnraumsanierung) zu berücksichtigen** und der Einkommensteuerbescheid 2011 – wie in der Berufungsverentscheidung – abzuändern.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlagen und der Berechnung der Abgabe wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 31. Juli 2013