



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Adr, vertreten durch Dr. Hubert Fischer, Steuerberater, 6721 Thüringerberg 207, vom 13. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

In seiner Berufung beantragte der Berufungswerber die Anerkennung von Kosten für den behinderungsbedingten Badumbau in Höhe von 5.202,92 €, für die Adaptierung der neuen Wohnung in Höhe von 844,72 € und für durch die Behinderung verursachte Mehrfahrten in Höhe von 3.960,00 € als außergewöhnliche Belastung.

Der Badumbau in einer neu bezogenen Wohnung sei durch die Behinderung seiner Gattin erforderlich geworden. Etwa habe man die Türen für den Rollstuhl verbreitern und eine behindertengerechte Dusche einbauen müssen. Er verwies diesbezüglich auf Bestätigungen und Aufstellungen des IFS. Von den insgesamt aufgelaufenen Kosten in Höhe von 7.202,92 €, die er aus Eigenmitteln beglichen habe, seien 2.000,00 € seitens der Gebietskrankenkasse

bzw. der Pensionsversicherungsanstalt erstattet worden. Es dürfe angenommen werden, dass diese Sozialinstitutionen keine Standardeinrichtungen mitfinanzierten.

Die Adaptierungskosten in Höhe von 844,72 € seien für einen Teppich(-boden) aufgewendet worden, da der bereits vorhandene Parkettboden für den Rollstuhl seiner Gattin eine Gefahrenquelle darstelle.

Hinsichtlich der behinderungsbedingt vermehrten Fahrtkosten sei vor Jahren mit der Behörde ein Pauschalbetrag, der die Führung eines Fahrtenbuches überflüssig mache, vereinbart worden. Er betrage 3.960,00 €.

Nach Durchführung von Ermittlungen, die die Fahrtkosten betrafen, erließ die Abgabenbehörde I. Instanz eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in der sie die behinderungsbedingten Fahrtkosten in einer Höhe von 2.500,00 € anerkannte. Im Hinblick auf Badumbau und Teppich entschied sie abweisend. Weder die laut Rechnung der Firma W-Möbel durchgeführten Tischlerarbeiten im Bad, noch der Teppichboden wiesen eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit auf. Es handle sich um handelsübliche Produkte, die auch von nicht-kranken Personen erworben würden. Ihre Anschaffung bewirke keinen Wertverzehr, sondern schaffe – daher handle es sich um eine bloße Vermögensumschichtung - einen Gegenwert.

Der Berufungswerber brachte einen Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Der Mehraufwand für die behindertengerechte Ausstattung von Badezimmer und WC gelte laut VfGH als außergewöhnliche Belastung. Auch die Sanierung oder der Austausch von gesundheitsgefährdenden Gegenständen (Beispiel Teppich) führten laut BFH zu einer solchen. Er halte daher die bereits hinsichtlich Badumbau und Teppichankauf gestellten Anträge aufrecht.

Seitens der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde nachstehendes **Ergänzungersuchen** an den Berufungswerber gerichtet:

Es trifft zu, dass im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Aufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung eines Badezimmers/WC's als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Hieron nicht umfasst sind jedoch die Kosten, soweit sie auf eine standardmäßige Ausführung des Sanitärbereiches entfallen.

Teilen Sie daher die für Ihren Badezimmerumbau geltend gemachten Kosten von 5.202,92 € auf in solche für

- **A)** standardmäßige Ausführungen,
- **B)** Mehraufwendungen, die durch die Behinderung Ihrer Gattin bedingt sind.

*Legen Sie bitte hinsichtlich **B)** entsprechende Belege, die die Spezialausführung umschreiben und die darauf entfallenden Kosten verzeichnen, vor. Aus den bislang im Akt aufliegenden Rechnungen lassen sich spezielle*

Behinderteneinrichtungsgegenstände – ohne dass grundsätzlich an deren Installierung gezweifelt wird – nicht erkennen.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens reichte der Berufungswerber nachstehendes Schreiben des Baumeisters IHM vom Institut für Sozialdienste, "Menschengerechtes Bauen", ein:

"Die Familie HL und E wohnt seit dem Jahre 1971 in der V Mielwohnanlage Adr1. Bis zum Jahre 2006 war ihre Wohnung im 2. OG. Aufgrund einer eingetretenen Körperbehinderung wurde ihre Mietwohnung vom 2. OG ins EG verlegt. Zum damaligen Zeitpunkt war der Sanitärraum nicht barrierefrei und rollstuhlgerecht. Der Standard des Sanitärraumes wurde seit dem Jahre 1971 nie verändert.

Wegen der eingetretenen Körperbehinderung von Frau H musste der Sanitärraum der neuen Mietwohnung im EG barrierefrei und rollstuhlgerecht umgebaut werden. Die gesamten Umbaukosten wurden ausschließlich für die notwendige Sanitärraumanpassung verwendet".

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 6 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 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".

§ 35 EStG 1988 sieht für den Fall von behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung eines Steuerfreibetrages vor. Gemäß § 35 Abs. 5 leg.cit. können an Stelle dieses Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 leg.cit.) geltend gemacht werden.

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte **Verordnung des Bundesministers für Finanzen** über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 (in der Folge: VO) ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

"§1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder - bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Aus dem Zusammenspiel dieser Vorschriften ergibt sich, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung eines Ehepartners veranlasst sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen in Ansatz zu bringen sind.

Badezimmereinrichtung:

Das unklare Vorbringen des Berufungswerbers hinsichtlich der Kostenzusammensetzung für den behindertengerechten Badumbau machte eine Rekonstruktion derselben durch die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates anhand der Aktenlage erforderlich. Ausgehend von der Endabrechnung der V GmbH vom 20.11.2006 ergibt sich nachstehendes Bild:

Umbaukosten Sanitärbereich

BS, Fliesenlegearbeiten	6.612,50
D-Elektriker	1.349,99
D -Elektriker, Nachtrag	27,55
W -Möbel, Tischlerarbeiten	5.213,60
D -Installateur, Sanitärinstallationen	8.894,28
zusammen	22.097,92
Kosten für Aufnahme Förderungsdarlehen	105,00

insgesamt	22.202,92
Härtedarlehen Land Vg	-15.000,00
Eigenmittel des Wohnungsinhabers	7.202,92
Zuschüsse X und PVA	-2.000,00
vom Berufungswerber unmittelbar zu tragende Kosten	5.202,92

Im Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02 (auf dieses zielt wohl auch der Hinweis des Berufungswerbers ab), hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, eine gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der oben zitierten VO führe zu dem Ergebnis, dass unter den dort verwendeten Ausdruck "Hilfsmittel", der durch den Klammerausdruck nur beispielhaft erläutert werde, auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fielen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt seien. Hiebei sei unerheblich, ob diese Einrichtungsgegenstände mit dem Gebäude fest verbunden würden oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof stellt im selben Erkenntnis aber auch klar, dass der Gegenwertgedanke (siehe oben, Begründung der Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt) auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen nicht schlechthin unbeachtlich ist. Bezogen auf eine behindertenspezifische Badezimmereinrichtung spricht er hiezu aus: *.....handelt es sich bei dem strittigen Aufwand, den die Behörde selbst als Aufwand für den Einbau eines behindertengerechten Bades und Wc's an Stelle der standardmäßigen Ausführung bezeichnet, ausschließlich um die Anschaffungskosten für behindertengerechte Sanitäreinrichtungsgegenstände, wobei durchwegs die Kosten der jeweiligen Standardausstattung abgezogen wurden. Der geltend gemachte Aufwand bezieht sich somit nur auf jene Aufwendungen, die ausschließlich durch die Behinderung bedingt sind. Für derartige, ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen, kann aber der Gegenwertgedanke, der ansonsten bei außergewöhnlichen Belastungen zu beachten ist,.....nicht greifen".*

Umgelegt auf den Fall des Berufungswerbers bedeutet dies:

Es wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht bezweifelt, dass durch die Behinderung der Gattin des Berufungswerbers eine spezifische Anpassung der neu bezogenen Wohnung bzw. des Sanitärbereiches notwendig wurde. Jedoch sind nach allgemeiner Lebenserfahrung auch in einem Badezimmer, das barrierefrei und rollstuhlgerecht gestaltet wurde, Standardeinrichtungsgegenstände enthalten, wird dieses doch in den allermeisten Fällen von nicht-behinderten Personen mitbenutzt werden.

Aus dem im Akt aufliegenden "Antrag auf Erteilung der Umbaubewilligung" vom 29. März 2006 ist ersichtlich, dass für den Sanitärraum eine Türverbreiterung mit Schiebetüre, der Abbruch der bestehenden Zwischenwand Bad/WC, die Verlegung der Badewanne, die Schaffung einer bodengleichen Duschfläche, ein unterfahrbares Waschbecken sowie ein rollstuhlgerechtes WC mit Haltestangen geplant wurden. Die Türverbreiterung mit Schiebetüre wird in obenstehender Tabelle der Firma W –Möbel, Tischlerarbeiten, alle anderen Positionen der Firma Dorf-Installateur, Sanitärinstallationen, zuzuordnen sein. Hinsichtlich der über die Tür-Neugestaltung hinausgehenden Tischlerarbeiten (beispielsweise laut Rechnung: *"2 Türen beim Unterbau, 2 Handtuchauszüge, 1 Wandkonsole links, 1 Türe mit Coriolansockel bei Aufsatzschrank, Spiegeltüren mit Glasfächer beim Spiegelschrank, Starletdecke in Esche weiß samt Unterkonstruktion, 6cm Rost für Spoteinbau umlaufend mit Schattenfuge montiert" etc.*) sowie der Elektriker- und Fliesenlegerarbeiten ist von Standardausführungen auszugehen, die keine behinderungsspezifischen Besonderheiten aufweisen (vgl. UFS, 25.4.2005, RV/0514-I/04).

Die Pauschalbestätigung des Baumeisters IHM, wonach sämtliche für die Badezimmerneugestaltung aufgelaufenen Aufwendungen durch die Behinderung der Gattin des Berufungswerbers verursacht worden seien, widerspricht nach dem Ausgeföhrten nicht nur der Lebenserfahrung, sondern auch der aktenkundigen Rechnung der Firma W –Möbel betreffend Tischlerarbeiten (Installateur-, Fliesenleger- und Elektrikerrechnungen liegen im Akt nicht auf und wurden auch nach Ergänzungersuchen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nicht eingereicht). Ausgehend von der festgestellten Sachlage wird daher im Einklang mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ein Abschlag für Standardeinrichtungsgegenstände vorgenommen, zumal diese – wie bereits ausgeführt – im Sinne der Gegenwerttheorie nicht zu einem Wertverzehr mit Vermögensminderung, sondern bloß zu einer Vermögensumschichtung führen.

Machen die behinderungsspezifischen Sanitärinstallationen vom Gesamtrechnungsbetrag in Höhe von 22.202,92 € einen Anteil von 8.894,28 € aus, setzt man für die Schiebetüre (W – Möbel) einen geschätzten Betrag von 1.500,00 € an und gibt noch einen 10%-igen Zuschlag hinzu, so liegt man bei etwa 60% behinderungsbedingtem Kostenanteil. 60% der vom Berufungswerber persönlich übernommenen Kosten von 5.202,92 € betragen 3.121,76 €. Die Aufwendungen für den Badzimmerumbau waren daher in dieser Höhe gemäß § 4 der VO als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Teppichboden:

Der Berufungswerber hat darauf hingewiesen, dass der deutsche BFH die Sanierung oder den Austausch von gesundheitsgefährdenden Gegenständen zu den außergewöhnlichen Belastungen zähle (BFH, BStBI 2002 II 240; BFH, 8.2.2007, III B 11/06, NV 2007, 1108, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. III, Tz 21 zu § 34). Nun ist aber einerseits für Österreich die österreichische Rechtslage in Zusammenschau mit der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte, das sind der VwGH und der VfGH, ausschlaggebend, andererseits beziehen sich die entsprechenden BFH-Entscheidungen auf die Sanierung einer asbestverseuchten Fassade sowie auf den Austausch einer asbestverseuchten Heizungsanlage. Selbst wenn man sich in analoger Betrachtung an die deutsche Rechtslage anlehnen will, ist einzuräumen, dass ein giftverseuchtes Wohnraumumfeld zweifellos nicht bloß eine Gefahrenquelle für eine bestimmte, gehandikapte Person, sondern geradezu eine Gemeingefährdung darstellt und dessen Entfernung im allgemeinen Interesse liegt. Dem Parkettboden an sich haftet keine "gesundheitsgefährdende" Eigenschaft an, wohl aber einer asbestverseuchten Wohnumgebung. Es kann also keinesfalls von einer Deckungsgleichheit der zitierten BFH-Fälle mit dem Streitfall gesprochen werden. Vielmehr wird an dieser Stelle nochmals auf die Rechtsprechung des VfGH im Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02, verwiesen: *"Der Verfassungsgerichtshof.....ist auch nicht der Auffassung, dass der Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre"*.

Im Lichte der Gegenwerttheorie betrachtet, bedeutet die lose Verlegung eines Teppichbodens (siehe Rechnung S Raumgestaltung GmbH) keinen Wertverzehr mit Vermögenseinbuße, sondern eine bloße Vermögensumschichtung. Der Beweggrund für die Auswahl eines Teppichbodens, sei es eine persönliche Vorliebe, sei es eine Adaptierung für eine Rollstuhlbenutzerin, ist hiebei irrelevant, weist der Teppichboden doch eine uneingeschränkte Verkehrsfähigkeit auf.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 10. September 2010