

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter -- in der Beschwerdesache des G.K. gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 4. Juni 2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird festgesetzt mit €°4.030,97.

Die Abgabengutschrift beträgt €°-4.708,00.

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

Entscheidungsgründe

Der im Streitjahr 85-jährige Beschwerdeführer (Bf.) bezog von der Pensionsversicherungsanstalt steuerpflichtige Bezüge von € 32.785,32.

In seiner am 19. Februar 2013 beim Finanzamt Klagenfurt eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 machte der Bf. unter der Rubrik „Außergewöhnliche Belastungen“, unter Hinweis auf seinen 50%-igen Behinderungsgrad, unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung mit einem Betrag von € 272,95 geltend. Weiters machte der Bf. sonstige außergewöhnliche Belastungen, im Zusammenhang mit dem behindertengerechten Umbau eines Badezimmers, im Betrag von € 7.700,00 geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 16. Mai 2013 wurde der Bf. vom Finanzamt aufgefordert, die behindertengerechte Ausführung der sanitären Einrichtungen anhand von Fotos

glaubhaft zu machen und das Alter des umgebauten Badezimmers bekannt zu geben, Weiters wolle er Kostenersätze bzw. Zuschüsse von Förderstellen bekannt geben sowie den Behinderungsgrad seiner Gattin nachweisen.

Der Bf. reichte daraufhin zwei Fotos nach und gab das Alter des umgebauten Bades mit 30 Jahren bekannt. Zuschüsse bzw. Kostenersätze habe er keine erhalten. Weiters legte der Bf. einen Endoprothesenpass seiner Gattin vor.

In dem am 4. Juni 2013 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 berücksichtigte das Finanzamt zwar den Pauschbetrag und die beantragten Kosten für die Heilbehandlung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. Die vom Bf. getätigten Ausgaben für den Badezimmerumbau in der Höhe von € 7.700,00 wurden vom Finanzamt hingegen nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass es sich bei den beantragten Aufwendungen nicht um einen behinderungsbedingten Mehraufwand handle und daher die Kosten für die Badezimmersanierung keine außergewöhnliche Belastung darstellten.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Bf. am 28. Juni 2013 fristgerecht Berufung und begründete diese im Wesentlichen damit, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen für die Badezimmersanierung um einen behindertengerechten Mehraufwand handle, da er wegen seiner Behinderung „eine funktionierende Badewanne durch eine behinderungsgerechte Dusche, die ein niedriges Einstiegsniveau habe“, ersetzen habe lassen und diese Aufwendungen steuerlich als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden müsse. Der Bf. legte der Berufung die Rechnung, mit detaillierter Darstellung der durchgeführten Umbaumaßnahmen, bei. Weiters legte der Bf. eine Bestätigung des ausführenden Unternehmens bei, wonach das Wannenbad des Bf. in ein barrierefreies Duschbad umgebaut worden sei. Im Zuge der Berufung machte der Bf. erstmalig auch den Freibetrag für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeugs bei Gehbehinderung für das Jahr 2012 geltend.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vor. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung, da zum einen hinsichtlich des geltend gemachten Freibetrages für Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges die dafür erforderlichen Voraussetzungen nicht gegeben seien, weil ein Nachweis über das Vorliegen einer dauernd starken Gehbehinderung im Jahr 2012 nicht erbracht worden sei. Zum anderen handle es sich bezüglich der geltend gemachten Kosten für den Umbau und die Sanierung des Badezimmers um Aufwendungen der persönlichen Lebensführung und sei dabei eine Außergewöhnlichkeit nicht gegeben. Der Bf. habe den behinderungsbedingten Mehraufwand damit begründet, dass er wegen seiner Behinderung „eine funktionierende Badewanne durch eine behinderungsgerechte Dusche, die ein niedriges Einstiegsniveau habe“, ersetzen habe lassen. Der dazu herangezogene Verweis auf einen Zeitungsartikel, sei jedoch nicht geeignet die Rechtsauffassung des Bf. zu untermauern, da darin ausdrücklich von einem „behinderungsgerechten großem Duschräum“ die Rede, „damit eine zweite Person bei der Körperpflege behilflich“ sein könne und dass „eine gemauerte

bzw. geflieste Sitzbank samt Haltegriff“ vorhanden sei. Aus den vom Bf. beigebrachten beiden Bildern sei hingegen ersichtlich, dass es sich um eine ganz gewöhnliche Duschkabine handle, wie sie üblicherweise in heutigen Haushalten vorzufinden sei; ebenso sei eine besondere Breite oder eine das gewöhnliche Maß überschreitende Größe nicht erkennbar; besondere Vorrichtungen für die speziellen Bedürfnisse körperbehinderter Personen, wie etwa Haltegriffe, seien nicht ersichtlich; auch die vorgelegte Rechnung zeige, dass es sich um eine „Duschtasse 80/90“, also eine handelsübliche Ausführung in Standardgröße handle. Dass die Duschtasse eine geringe Einbauhöhe habe und damit als fast barrierefrei zugänglich anzusehen sei, entspreche auch heutigem Standard, sodass nach Ansicht des Finanzamtes diesbezüglich keine besondere und außergewöhnliche Ausführung vorliegen würde.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2013 legte das Finanzamt noch vom Bf. nachgereichte Unterlagen in Ablichtung vor, nämlich eine Bestätigung des Bundessozialamtes vom 27. November 2013, in welcher ein Gesamtgrad der Behinderung des Bf. von 50% seit 1950 bestätigt wird und ein Behindertenpass vom 9. Februar 2010, in welchem u.a. ersichtlich ist, dass dem Bf. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung unzumutbar ist und dieser seit 2011 einen Ausweis nach § 29 b Straßenverkehrsordnung 1960 (StVO) besitzt.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurden vom Bundessozialamt zusätzliche Unterlagen angefordert, in welchen die Gründe für die Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% dargestellt wurden. Anlässlich eines Erörterungsgespräches an Ort und Stelle wurde das streitgegenständliche Badezimmer am 8. Mai 2014 besichtigt und Fotos für den Akt angefertigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Entscheidung über das gegenständliche Rechtsmittel fällt daher nunmehr in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts.

An entscheidungsrelevantem **Sachverhalt** ergibt sich Folgendes:

Mit Bescheid des Landesinvalidenamtes für Oberösterreich vom 20. März 1951 wurde dem Bf. eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50 v. H. zuerkannt. Dieser Einstufung zugrunde gelegt wurde ein kriegsbedingter praktischer Funktionsverlust der linken Hand, nach Zertrümmerungsbruch beider Unterarmknochen in Handgelenksnähe mit vollständiger Versteifung des Handgelenkes, Bewegungsunfähigkeit der Finger durch Lähmung der Ellen- und Speichennerven und chronische Knochenmarkseiterung; weiters

eine chronische verbildende Kniegelenksentzündung links mit Schwellungsneigung des Gelenkes, Teilversteifung infolge operierter Stecksplitterverletzung des linken Kniegelenkbereiches.

Im Behindertenpass des Bf. wurden am 26. Jänner 2011 weiters die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung sowie die Innehabung des Ausweises nach § 29 b der Straßenverkehrsordnung eingetragen.

Die Gattin des Bf. ist aufgrund der Einpflanzung eines Kunstgelenkes im rechten Knie im Jahr 2005 Inhaberin eines Endoprothesenpasses. Eine behördlich festgestellte Behinderung besteht nicht.

Nach einem Sturz mit Rippenprellung in der Badewanne seiner Wohnung fasste der Bf. den Entschluss, die 30 Jahre alte, funktionierende Badewanne im Jahr 2012 durch eine barrierefreie Dusche zu ersetzen.

Im Badezimmer des Bf. wurde sodann eine barrierefrei zu erreichende Dusche, in Form einer Glaskabine, eingebaut, welche mit einer dem heutigen technischen Standard entsprechenden Brausegarnitur samt Thermostat versehen ist. Der Boden ist im selben ebenen Niveau wie der übrige Badezimmerboden ausgefertigt, sodass ein Betreten der Dusche ohne Hindernis möglich ist. In der Duschkabine ist an der ostseitigen Fliesenwand ein waagrecht Haltegriff angebracht. Ebenso befinden sich ein Sitzhocker sowie eine rutschsichere Matte in der Dusche. Von den vier Fliesenseiten des Bades wurden zwei Seiten im Ursprungszustand belassen, auch mit den dort befindlichen Badeeinrichtungen, wie Waschtisch, Spiegelschrank etc.. Die zwei vom Herausnehmen und Wiedereinbau der Dusche betroffenen Seiten, wie auch der Badezimmerboden, sind neu verflies. Der unverändert im südwestlichen Bereich des Badezimmers befindliche Boiler wurde im Zuge des Umbaues erneuert. Die Armaturen des Bidets und des Waschtisches wurden ebenfalls erneuert.

Die neu eingebauten Armaturen sowie die Dusche selbst entsprechen einem guten, modernen Standard, sind jedoch nicht in einem über den heutigen Stand der Technik hinausgehenden Maß ausgeführt. Eine "Überausstattung" liegt nicht vor.

Vom ausführenden Unternehmen wurde schriftlich bestätigt, dass in der Wohnung des Bf. im Jahr 2012 ein Wannenbad in ein barrierefreies Duschbad umgebaut wurde.

Von den durch eine Rechnung belegten Kosten des Umbaues in Höhe von insgesamt € 7.700,00 sind nachfolgende Aufwendungen nicht durch den Einbau des barrierefreien Duschbades verursacht: Der Prisma Speicher 120 Liter mit € 516,00 netto, die Speicheranschlussgarnitur chrom mit € 79,52, weiters der Bidet-Einhandmischer mit € 144,69 sowie der Waschtisch-Einhandmischer mit € 138,90. Die anteilig auf diese Gegenstände entfallende Minderung der ausgewiesenen Kosten der Materialien für die Installationsarbeit und für die Entsorgungskosten beträgt 15%, sodass vom ausgewiesenen Posten „Sanitärmaterial für Installationsarbeit“ in Höhe von € 386,90 sohin gerundet € 60,00 in Abzug zu bringen sind, weiters von den mit € 98,56 ausgewiesenen Entsorgungskosten € 15,00. Von den in der Rechnung ausgewiesenen Materialkosten

von €°4.628,95 entfällt sohin insgesamt ein Betrag von €°954,11 (alle Beträge ohne Umsatzsteuer), das sind sohin 20,61%, nicht auf den Einbau des Duschbades. Legt man diesen Prozentsatz von 20,61% auf den ausgewiesenen Arbeitsanteil von €°2.000,00 um (dies ergibt €°412,20), so verbleibt ein Betrag von gerundet €°1.640,00 (€°1.366,31 zuzüglich 20% Umsatzsteuer), welcher nicht auf den Einbau des barrierefreien Duschbades entfiel.

Der Bf. benützte im Streitjahr den in seinem Eigentum stehenden PKW der Marke "Volkswagen Passat" und bezog von Jänner bis Dezember 2012 Pflegegeld.

Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Zuge des Verfahrens vorgelegten Urkunden, weiters auf die glaubwürdigen Angaben des Bf. sowie auf die anlässlich des Erörterungstermines an Ort und Stelle vorgefundenen Gegebenheiten. Zu erwähnen ist, dass beide Verfahrensparteien die vom Bundesfinanzgericht an Ort und Stelle getroffenen Feststellungen, sowohl hinsichtlich der Kausalität als auch hinsichtlich der betragsmäßigen Zuordnung der Aufwendungen, niederschriftlich als nicht mehr strittig festhielten, ebenso, dass keine "Überausstattung" vorliegt.

Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG), BGBl. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs. 1, 1. Teilstrich, der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF, sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Nach § 3 der Verordnung ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von €°190,00 monatlich

zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist u.a. durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 nachzuweisen.

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Rechtliche Würdigung:

1. Einbau eines barrierefreien Duschbades

Unter den Begriff „Hilfsmittel“ nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, fallen auch sanitäre Einrichtungsgegenstände, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit einem Gebäude fest verbunden werden oder nicht. Die Interpretation der Formulierung "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel" umfasst auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden, würden doch anderenfalls aus dem Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen im Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld unsachlich wäre. Muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes im Sinne der Rechtsprechung des VwGH und VfSlg. 9595/1982 nicht ausgegangen werden (vgl. VfGH vom 13. März 2003, B785/02).

Das Finanzamt hat die Anerkennung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung abgelehnt, dass mit dem Umbau des Badezimmers keine behinderungsbedingten Vorrichtungen (wie zB ein Haltegriff) geschaffen worden seien, eine Außergewöhnlichkeit dadurch nicht gegeben sei und damit keine außerhalb der normalen Lebensführung gelegenen Belastungen angefallen seien.

Nach der Besichtigung an Ort und Stelle steht jedoch fest, dass der Bf. aufgrund seiner körperlichen Behinderung, mit einem Sturz samt Rippenprellung als unmittelbarem Auslöser, eine funktionierende Badewanne herausstemmen und durch eine behindertengerechte barrierefreie Dusche mit sehr niedrigem Einstiegsniveau, Haltegriff und Sitzhocker ersetzen ließ. Die Kausalität der körperlichen Behinderung des Bf. für den Umbau seines Badezimmers lag dem Grunde nach unzweifelhaft vor und wird nach dem Erörterungsgespräch an Ort und Stelle vom Finanzamt auch nicht mehr bestritten.

In dieses Bild fügt sich auch der Umstand, dass dem Bf. seit 2011 die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht mehr zumutbar ist und er Inhaber einer Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 ist, woraus eine behördlich festgestellte Verschlechterung seiner körperlichen Behinderung abzuleiten ist.

Der durch eine festgestellte Körperbehinderung bzw. Bewegungseinschränkung im Ausmaß von 50 von Hundert verursachte barrierefreie Umbau eines Badezimmers, wie er im gegenständlichen Fall vorliegt, stellt nach Fachliteratur und Rechtsprechung eine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 34 Anm 12; UFS vom 16. Mai 2012, RV/0522-W/12).

Zu beachten ist, dass der Bf. die baulichen Maßnahmen auf jene zwei Seiten des Badezimmers, welche vom Aus- bzw. Einbau direkt betroffen waren, beschränkte. Der geltend gemachte Aufwand war, abgesehen von den auszuscheidenden Kosten für den Boiler und zwei Armaturen, auch der Höhe nach unzweifelhaft durch seine Körperbehinderung verursacht und notwendig.

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall auch, dass es sich nicht um eine allgemeine Renovierungsmaßnahme infolge Alters der vorhandenen Einrichtung handelte, was einer steuerlichen Absetzung als außergewöhnliche Belastung entgegen stünde. Eine bloße Vermögensumschichtung, welche sich in einer Wertsteigerung der Wohnung des Bf. auswirken würde, kann im Einbau des streitgegenständlichen Duschbades ebenfalls nicht erblickt werden. Mit einer angemessenen Abgeltung der Anschaffungskosten im Falle einer späteren Veräußerung ist nach dem Ergebnis der Besichtigung an Ort und Stelle nicht zu rechnen, zumal nur die vom Einbau berührten Fliesenseiten erneuert wurden und daher nunmehr in einem Badezimmer unterschiedliche Verfließungen vorliegen. Für einen potenziellen nicht mobilitätseingeschränkten Käufer liegt bei dieser Sachlage wohl kein Anreiz vor, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen.

Dass es auch für nicht mobilitätseingeschränkte Personen möglich ist, das barrierefreie Duschbad sinnvoll zu benützen, kann der steuerlichen Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung beim Bf. keinen Abbruch tun, da in Ausnahmefällen auch Aufwendungen für herkömmliche Sachen bei evidentem Zusammenhang mit der Behinderung abzugsfähig sein können, wie etwa das Laptop eines schwer behinderten Studenten, der sich wegen gestörter Bewegungsabläufe nicht handschriftlich äußern kann oder eben der Austausch einer Badewanne durch eine Duschkabine bei Vorliegen einer entsprechenden körperlichen Behinderung (vgl. Wanke, § 34 Anm 12).

Die Überprüfung der Aufwendungen ergab, dass bei den vom beauftragten Unternehmen eingebauten Armaturen sowie beim Duschbad selbst keine "Übersausstattung" vorlag, sodass auf die vom Finanzamt aufgeworfene Frage eines diesbezüglichen Abschlages von den geltend gemachten Kosten nicht näher einzugehen war.

Im gegenständlichen Fall ist auch kein Selbstbehalt in Anrechnung zu bringen, da der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der festgestellten Aufwendungen mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt, nachgewiesen wurde (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 35 Rz 13 u. do. Zitate).

Von den geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 7.700,00 waren nach den getroffenen Feststellungen € 1.640,00 als nicht durch Einbau des barrierefreien Duschbades verursacht auszuscheiden, sodass als außergewöhnliche Belastung des Bf.

durch den Badezimmerumbau ein Betrag von €°6.060,00 verbleibt. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

2. Freibetrag wegen Benützung eines eigenen KFZs

Der Bf. benützte im Veranlagungsjahr 2012 zur Fortbewegung den in seinem Eigentum stehenden PKW des Typs "Volkswagen Passat". Darüber hinaus ist der Bf. Inhaber einer Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960. Der Freibetrag nach § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, war im Ausmaß von €°2.280,00 (€°190,00 mal 12 Monate) zu gewähren.

3. Bemessungsgrundlagen

Die geänderten Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2012 stellen sich wie folgt dar:

Pauschbeträge nach der Verordnung über a.g. Belastungen wegen eigener Behinderung €°3.120,00 (bisher €°840,00)

Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über a.g. Belastungen €°6.332,95 (bisher €°272,95)

Einkommen €°21.699,57 (bisher €°30.039,57)

Einkommensteuer €°4.030,97 (bisher €°7.578,46)

Anrechenbare Lohnsteuer €°-8.739,14 (unverändert)

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 €°-0,17 (bisher € - 0,32)

Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) €°-4.708,00 (bisher €°-1.161,00)

4. Zulässigkeit der Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. Juli 2014