



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Mag. Gerda Danzl-Gabl im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des O.M., vertreten durch die Reiner & Reiner Steuerberatungs GmbH, 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 3. April 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 7. Dezember 2004 bleibt unverändert.

- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	56.956,64 €
Werbungskosten	-4.826,93 €
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-12.407,62 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	39.722,09 €

Sonderausgaben:

Pauschbetrag (eingeschliffen gem. § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG) -46,25 €

Steuerberatungskosten	-492,00 €
Kirchensteuer	-75,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Tatsächliche Kosten ohne Selbstbehalt	<u>-14.218,73 €</u>
Einkommen	24.890,11 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.533,55 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-477,94 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	<u>-54,00 €</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.346,61 €
Steuer sonstige Bezüge (6% von 6.890,42)	<u>413,43 €</u>
Einkommensteuer	5.760,04 €
Ausländische Steuer	<u>-2.011,52 €</u>
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	<u>3.748,52 €</u>

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer, seit 1. Mai 2005 Pensionist, hat mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 2003 eine behindertengerechte Wohnung erworben und in der Einkommensteuererklärung von der im Jahr 2003 geleisteten Baufortschrittszahlung einen Anteil von 25% (ds.

23.977,50 €) unter dem Titel "verlorener Bauaufwand" als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Seine Gattin ist seit dem Jahr 1991 infolge einer Gehirnblutung behindert (Halbseitenlähmung) und bezieht Pflegegeld der Stufe 5. Im August 2003 zog sie sich bei einem Sturz in ihrer Wohnung eine schwere Schulterverletzung zu, die nach mehreren Spitalsaufenthalten im Juli 2004 die Implantierung einer Delta-Schulterprothese nach sich zog.

Das Finanzamt versagte den genannten Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2003 die steuerliche Anerkennung.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde von der steuerlichen Vertretung eingewendet, die bisher benutzte Wohnung sei nur noch unter allergrößten Schwierigkeiten benutzbar gewesen. Der Berufungsführer sei, um das Leben für seine Gattin halbwegs erträglich zu gestalten, gezwungen gewesen, eine behindertengerecht ausgebauten und eingerichtete Wohnung zu suchen. Damit seien aber auch erhebliche Mehrkosten gegenüber einer normalen Wohnung verbunden. Abgesehen von den Kosten für einen Lift seien Mehraufwendungen für die behindertengerechte Ausführung der Toiletten, des Wasch- und Baderaumes, die rollstuhlgerechte Ausführung der Gänge und Türen sowie die barrierefreie Gestaltung der gesamten Wohnung angefallen. Aber auch für die Einrichtung der Wohnung, insbesondere der Küche, hätten sich

erhebliche Mehrkosten dadurch ergeben, dass die Gattin die meisten Arbeiten vom Rollstuhl aus erledigen müsse.

Nachdem der Berufungsführer vom Finanzamt mit Ergänzungsvorhalt vom 25. Jänner 2005 ersucht worden war, die konkreten Mehraufwendungen darzustellen und belegmäßig nachzuweisen, wurde ein Schreiben der Bauträgergesellschaft vom 27. Jänner 2005 vorgelegt, in dem die Mehraufwendungen für die barrierefreie Ausführung wie folgt aufgelistet wurden:

Kosten für das Erstellen einer Rampe in der Tiefgarage, um die Kelleräumlichkeiten sowie den Lift mit dem Rollstuhl zu erreichen	1.170,00 €
Kostenanteil für das Erstellen des Liftschachtbauwerks mit Personenaufzug von der Tiefgarage bis in die Dachgeschoßwohnung	5.865,00 €
Kosten für das barrierefreie (schwellenlose) Ausführen der Böden in der ganzen Wohnung	784,00 €
Kosten für das Ausführen von Niederschwellen bei den Fenstertüren auf die Terrasse, um diese für Rollstuhlfahrer zugänglich zu machen	575,00 €
Kosten für die Vergrößerung und damit Nutzbarmachung von Bad und WC für Rollstuhlfahrer	2.740,00 €
Kosten für die Behinderteneinrichtungsgegenstände in Bad und WC zur Nutzung durch Rollstuhlfahrer	5.648,00 €
Kosten für Motorantriebe bei der Markise sowie bei den Jalousien anstelle von Handkurbeln	1.820,00 €
Gesamtaufwendungen	18.602,00 €

Im Rahmen seiner Berufungsvorentscheidung erkannte das Finanzamt die Aufwendungen für die Behindertenrampe sowie die behindertengerechten Einrichtungsgegenstände in Bad und WC dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung an, berücksichtigte diese jedoch mangels Nachweises der konkreten Ausgaben im Schätzungswege mit 3.000 €. Im Übrigen lehnte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung mit der Begründung ab, die Aufwendungen führten zu einer Werterhöhung der Wohnung und damit zu einer bloßen Vermögensumschichtung.

Mit Schreiben vom 22. März 2005 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Sämtliche Mehraufwendungen seien bei einem fiktiven Verkauf nicht in den Verkaufspreis einkalkulierbar und daher einem verlorenen Aufwand gleichzuhalten.

In der in Folge eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machte der Berufungsführer als verlorenen Bauaufwand den im Schreiben der Bauträgergesellschaft angeführten Betrag von 18.602 € abzüglich des vom Finanzamt für das Jahr 2003 berücksichtigten

Betrages von 3.000 € geltend. Die im Einkommensteuerbescheid 2004 versagte Anerkennung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung wurde wiederum mit Berufung bekämpft.

Auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates führte die steuerliche Vertretung unter Vorlage von Rechnungen über den Aufpreis für den elektrischen Markisenantrieb, die behindertengerechte Ausgestaltung von Dusche und WC sowie zwei Spezialmatratzen samt elektrisch verstellbaren Lattenrost, den Wohnungsplänen vor und nach der behindertengerechten Adaptierung und einem Kontoauszug betreffend die Überweisung der Baufortschrittszahlungen aus, der Berufungsführer und seine Gattin hätten keine neue Wohnung benötigt, wäre die Gattin nicht behindert. Sie wären lieber in ihrer alten Umgebung und Wohnung geblieben. Es seien daher auch die Kosten für den Anteil am Lift, der allen Bewohnern zur Verfügung stehe, Zusatzkosten, die ohne die Krankheit der Gattin nicht angefallen wären. Der Berufungsführer sei aus sittlichen Gründen verpflichtet gewesen, für seine Gattin eine Wohnung mit Lift zu besorgen. Als außerordentlich sei die Belastung ebenfalls zu werten, da der Durchschnitt der Bürger in einem Zwei- oder Dreistockhaus keinen Lift zur Verfügung habe, während die Gattin des Berufungsführers einen Lift benötige, um ein halbwegs menschenwürdiges Leben führen zu können. Die Kosten für die Vergrößerung und Nutzbarmachung von Bad und WC seien in der Abrechnung des Bauträgers enthalten. Hinsichtlich der Behinderteneinrichtungsgegenstände in Bad und WC gehe aus der beiliegenden Rechnung hervor, dass neben den Kosten des Bauträgers allein für die Duschwanne und das Dusch-WC ein Aufpreis von 2.400 € angefallen sei. Auch die Kosten für die Niederschwellen bei den Fenstertüren auf die Terrasse, die schwellenlosen Böden sowie den Motorantrieb der Markisen seien aufgrund der Behinderung der Gattin nötig gewesen und für den Berufungsführer damit zwangsläufig und außerordentlich. Insgesamt beliefen sich die Mehraufwendungen somit auf 21.662,00 €.

In der am 3. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung schilderte der Berufungsführer ausführlich die Krankengeschichte seiner Gattin und wies darauf hin, dass er sich zur Anschaffung einer entsprechend behindertengerecht ausgestalteten Wohnung sittlich verpflichtet gefühlt habe und die Mehraufwendungen für ihn damit zwangsläufig angefallen seien. Weiters wurde beantragt, die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen abweichend von der Erklärung ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

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 abzuzie-

hen. 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 ergänzten Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBI. Nr. 303/1996, idF BGBI. 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).

Der Unabhängige Finanzsenat bezweifelt in keiner Weise, dass die Wohnung, wie vom Berufungsführer eingehend geschildert, aufgrund der Behinderung der Gattin erworben wurde und dieser dadurch das Leben erleichtert werden konnte. Dies allein bedingt jedoch vor dem Hintergrund der oben dargelegten Rechtsprechung nicht die steuerliche Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung. Vielmehr ist zu prüfen, inwieweit durch diese ein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wurde.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 17.12.1982, B 220/81, eine durch den Einbau eines infolge einer Körperbehinderung erforderlichen Personenaufzugs in ein einstöckiges Zweifamilienhaus bewirkte Wertsteigerung dieses Hauses verneint. Ein solches Haus erfahre nämlich dann, wenn es über einen Aufzug verfüge, keine Werterhöhung. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert sei und daher einen Aufzug dringend benötige, sei derart gering, dass dieser Fall vernachlässigt werden könne.

Damit ist der gegenständliche Fall nicht vergleichbar. Der Berufungsführer hat infolge der Behinderung seiner Gattin eine Wohnung in einer Wohnanlage erworben, die über einen allen Bewohnern zur Verfügung stehenden Personenlift von der Tiefgarage bis zum Dachgeschoß verfügt und macht die anteiligen Kosten hierfür als verlorenen Bauaufwand geltend. Anders als in dem vom Verfassungsgerichtshof zu beurteilenden Fall wird unter diesen Voraussetzungen nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates sehr wohl ein Gegenwert geschaffen, stellt ein solcher Personenlift doch ohne Zweifel eine Annehmlichkeit für die Bewohner und solcherart einen wertsteigernden Faktor dar. Zudem wird der Preis für einen solchen Personenlift behinderten und nichtbehinderten Bewohnern der Wohnanlage gleichermaßen in Rechnung gestellt.

Gleiches gilt im Ergebnis auch für die Mehraufwendungen für das schwellenlosen Ausführen der Böden, die Niederschwellen bei den Fenstertüren und die elektrischen Antriebe von Markise und Jalousien. Derartige Ausführungen sind nicht behindertenspezifisch konzipiert und jedenfalls in höherpreisigen Wohnungen keineswegs ungewöhnlich. Ebenso wenig ist hinsichtlich der beiden jeweils aus Spezial-Matratze, Triolux Motor-Lattenrost und Filzschorer bestehenden Sets erkennbar, inwieweit es sich um behindertenspezifische Vorrichtungen handeln sollte. Derartige handelsübliche Schlafsysteme werden von nicht behinderten Personen gleichermaßen genutzt (auch gegenständlich wurde das zweite derartige Set offensichtlich für den Berufungsführer selbst erworben) und können auch nicht unter den Begriff der "Hilfsmittel" im Sinne des § 4 der zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung

über außergewöhnliche Belastungen (BGBI. Nr. 303/1996, idF BGBI. II Nr. 416/2001) subsumiert werden. Somit liegt hinsichtlich dieser Aufwendungen aber eine bloße, einer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehende Vermögensumschichtung vor.

Betreffend der Kosten für die Behinderteneinrichtungsgegenstände in Bad und WC wurde auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates eine an den Berufungsführer gerichtete Rechnung der ausführenden Installationsfirma vom 16. April 2004 betreffend Dusche und WC samt erforderlichem Zubehör über 2.481,36 € (tatsächlich überwiesen wurden 2.400,00 €) vorgelegt, wobei die Kosten für standardmäßige Ausführungen bereits in Abzug gebracht wurden. Diese Aufwendungen stellen damit Mehraufwendungen dar, die ausschließlich durch die Behinderung der Gattin des Berufungsführers bedingt sind bzw. bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie bei einer Verwertung der Wohnung nicht abgegolten würden. Darüber hinaus hat der Berufungsführer keine weiteren Rechnungen betreffend Behinderteneinrichtungsgegenstände vorgelegt und weder in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. November 2007 noch im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung konkretisiert, wodurch die im Schreiben der Bauträgergesellschaft angeführten Mehraufwendungen in Höhe von 5.648,00 € bewirkt worden sein sollen. Somit konnten aber über den Betrag von 2.400,00 € hinaus keine weiteren Ausgaben als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Bezüglich der Kosten für die Vergrößerung und Nutzbarmachung von Bad und WC für Rollstuhlfahrer in Höhe von 2.740,00 € hat der Berufungsführer zwar keine gesonderten Rechnungen vorgelegt, im Hinblick auf die vorgelegten Planunterlagen lassen sich die vorgenommenen Änderungen aber nachvollziehen und ergaben sich für den Berufungssenat auch keinerlei Zweifel, dass der genannte Mehrpreis im vom Berufungsführer bezahlten Kaufpreis inkludiert ist. Durch diese Maßnahmen, die speziell auf die Bedürfnisse eines Behinderten Bedacht nehmen, wird gemessen am Verkehrswert kein entsprechender Gegenwert geschaffen und stellen diese Aufwendungen daher eine außergewöhnliche Belastung dar. Dies gilt in gleicher Weise für die vom Finanzamt dem Grunde nach anerkannten Aufwendungen für die Behindertenrampe.

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).

Gegenständlich ist die Finanzierung nach den Angaben des Berufungsführers mit dem Erlös aus dem Verkauf der bisherigen Wohnung sowie aus Eigenmitteln erfolgt. Dem vorgelegten Kontoblatt zufolge ist die Überweisung der ersten Baufortschrittszahlung in Höhe von 83.400,00 € am 15. Dezember 2003 erfolgt. Alle weiteren Baufortschrittszahlungen sind ebenso wie die Bezahlung der vorgelegten Rechnungen im Jahr 2004 erfolgt. Dass bereits mit der ersten Baufortschrittszahlung anteilig auch die strittigen Mehraufwendungen beglichen worden wären, lässt sich anhand der Aktenlage nicht belegen und werden daher sämtliche Aufwendungen im Jahr 2004 berücksichtigt, zumal sich auch beide Verfahrensparteien im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung damit einverstanden erklärt haben. Anders als in der Berufungsvorentscheidung sind im Jahr 2003 unter dem Titel "verlorener Bauaufwand" daher keine außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. Im Jahr 2004 sind neben den der Höhe nach außer Streit stehenden, von den Verfahrensparteien im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung übereinstimmend als Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung beurteilen Arztkosten (7.908,73 €) Mehraufwendungen für die behindertengerechte Ausgestaltung der Wohnung in Höhe von 6.310,00 € (Behindertentrampe: 1.170,00 €; Vergrößerung von Bad und WC: 2.740,00 €; Behinderteneinrichtungsgegenstände: 2.400,00 €), insgesamt somit außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 14.218,73 € zu berücksichtigen. Ein Selbstbehalt war diesbezüglich im Hinblick auf die eingangs darstellte Rechtslage nicht in Abzug zu bringen.

Gesamthaft gesehen war die Berufung betreffend das Jahr 2003 somit als unbegründet abzuweisen. Betreffend das Jahr 2004 war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 9. April 2008