

GZ. RV/0526-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wolfsberg vom 18. April 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

Die **Einkommensteuer** für das Kalenderjahr **2001** wird festgesetzt mit **S 25.711,38** (€ 1.868,52). Daraus ergibt sich eine **Gutschrift** von **S –177.341,92** (€ -12.887,95). **Bisher** waren festgesetzt **S 49.072,38** (€ 3.566,23) und die daraus resultierende **Gutschrift S –153.981,00** (€ -11.190,24).

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 - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Der im Jahr 1922 geborene Bw. beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen aus dem Titel der eigenen Behinderung im Gesamtausmaß von S 425.846,42 (nach Abzug des von ihm im Streitjahr bezogenen Pflegegeldes). Das Finanzamt (in der Folge: FA) indes anerkannte im nunmehr angefochtenen Bescheid hievon lediglich einen Betrag von S 353.538,00. Begründend dazu führte das FA im Wesentlichen aus, den im erstgenannten Betrag enthaltenen Aufwendungen in Höhe von S 72.308,42 für die Errichtung eines behindertengerechten Bades im Haus der Tochter M.G. und des Schwiegersohnes E.G. mangle es an der vom Gesetz geforderten Zwangsläufigkeit, da für die Pflege des Bw. ohnehin ein derart ausgestattetes Bad im Haus des Sohnes B.Sch. zur Verfügung stünde.

Aus dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes in Verbindung mit dem Ergebnis des vor genommenen Ortsaugenscheines im Haus G-Weg ergibt sich nachstehender Sachverhalt:

Der Bw. hat im Jahr 1994 einen schweren Schlaganfall erlitten und ist seither an den Rollstuhl gefesselt. Weiters besteht beim Bw. eine 100%-ige Inkontinenz. Aufgrund der Berufstätigkeit aller Beteiligten vereinbarten die Kinder des Bw., dass dieser nach der Rehabilitation ab dem Jahr 1995 abwechselnd im 14-Tage Rhythmus einerseits von B.Sch. und dessen Gattin im Haus A-Straße, und andererseits von M.G. und E.G. in deren damaliger Wohnung in der P-Straße gepflegt und betreut werden sollte. Ebenfalls im Jahr 1995 übergab der Bw. sein Ein familienhaus A-Straße dem B.Sch., wofür dem Bw. als Gegenleistung das Wohnrecht in be stimmten Räumlichkeiten im letztgenannten Wohnobjekt eingeräumt wurde. Als weitere Ge genleistung hat sich der Bw. die lebenslange Pflege und Wartung durch B.Sch. und dessen Gattin ausbedungen, wobei diese Pflegeleistungen nach dem Inhalt der Vertragsurkunde je doch nur im Haus A-Straße in Anspruch genommen werden könnten. Zu diesem Zweck wurde das Badezimmer in der A-Straße durch Einbau bzw. Installation eines Badliftes bei der Bade wanne adaptiert sowie eine rollstuhlgerechte Auffahrt (Rampe) an der Terrasse errichtet. Zu sätzlich zu der von den Kindern des Bw. vereinbarten, abwechselnden Betreuung durch diese kommen Angestellte des Kärntner Hilfswerkes von Montag bis Freitag, jeweils von 8:00 bis 13:00 und von 15:00 bis 19:00 Uhr, an den jeweiligen Aufenthaltsort des Bw., um diesen dort zu betreuen. In der übrigen Zeit, also zu Mittag, über Nacht und an den Wochenenden, wurde und wird der Bw. von seinen Familienangehörigen, wie schon dargestellt, gepflegt und be treut.

Im Zuge der Neuerrichtung des Wohnhauses im G-Weg durch M.G. und E.G. haben diese auf die mit B.Sch. verabredete, abwechselnde Betreuung des Bw. schon in der Planungs- und Baudurchführungsphase Bedacht genommen. So wurden Einfahrtswege, Hauseingang etc. rollstuhlgerecht angelegt. M.G. und E.G. sind kinderlos und hätten nicht so groß gebaut, wenn sie nicht in Absprache mit B.Sch. und dessen Gattin die zeitweise Pflege des Bw. übernommen hätten. Im Obergeschoß des Hauses G-Weg befindet sich neben dem Schlafzimmer der M.G. und des E.G. ein geräumiges, allein diesen zur Verfügung stehendes Bad. Im Erdgeschoß wurde ein Raum, der grundsätzlich als Arbeitsraum gedacht war, zum Wohn- und Schlafräum für den Bw. umfunktioniert. Aus diesem Grund wurde auch ein zweites, an sich nicht notwendiges Bad im Erdgeschoß für die Pflege des Bw. errichtet und ausgebaut, wobei die im Jahr 2001 hiefür getätigten Aufwendungen im Gesamtausmaß von S 72.308,42 vom Bw. bezahlt wurden. Ein Rückforderungsanspruch des Bw. auf Ersatz dieser Investitionen besteht nicht.

Im Zuge der Besichtigung dieses nunmehr berufungsgegenständlichen Bades ergab sich, dass die Zufahrt zur Dusche durch im Boden verlegte, leicht geneigte Fliesen, ohne eine sonst übliche, erhöhte Duschtassenumrandung, auch für Roll- bzw. Leibstühle jederzeit möglich ist. Das Waschbecken ist so beschaffen, dass es sehr flach ist und an der Unterseite nur einen kleinen Syphon aufweist, der eine leichte bzw. ungehinderte Zufahrt mit dem Rollstuhl zum Waschbecken ermöglicht. Da der Bw. lediglich die rechte Hand bewegen kann, wurde ein spezieller beweglicher Badspiegel angeschafft, welchen der Bw. mittels eines Hebels verstehen kann, damit er sich wenigstens selbständig das Gesicht waschen und sich rasieren kann.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 hat der steuerliche Vertreter des Bw. die Berufung vom 10. Mai 2002 um die Kosten des Badezimmerschrankes auf einen Betrag von S 63.566,00 eingeschränkt und nochmals begehrt, diesen Betrag zusätzlich zu den schon im angefochtenen Bescheid anerkannten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und der sich daraus ergebenden Einkommensteuer, abgesehen vom unten weiter erläuterten Berufungspunkt "behindertengerechtes Bad", dem Grunde und der Höhe nach gesetzeskonform erfolgte. Streit besteht lediglich darüber, ob die vom Bw. getätigten Aufwendungen für die Errichtung dieses behindertengerechten Bades im Haus der Tochter und des Schwiegersohnes eine außergewöhnliche Belastung iSd. § 34 EStG 1988 darstellen.

Gemäß § 34 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,
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen,
- und darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

All diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst (...) pflegebedingte Geldleistungen erhält, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes nach Abs. 4 leg. cit. abgezogen werden, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Nicht in Zweifel gezogen wird von den Streitparteien des Berufungsverfahrens, dass die für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Voraussetzungen

- Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen,
- wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit,
- keine Sonderausgabe, Betriebsausgabe oder Werbungskosten,

im hier zu beurteilenden Berufungsfall gegeben sind, welche Ansicht auch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz geteilt wird.

Weiters wird vom Gesetz gefordert, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst. Zwangsläufigkeit einer Belastung iSd. § 34 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 bedeutet nach Abs. 3 leg. cit., dass sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Freiwillig getätigte Aufwendungen und solche, die sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Abgabepflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind einer Berücksichtigung nach § 34 EStG nicht zugänglich (idS. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 1 zu § 34 Abs. 3 EStG 1988, samt der dort referierten, umfangreichen Judikatur des VwGH). Tatsächliche Gründe sind solche, in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst betreffen, etwa Krankheitskosten oder Aufwendungen infolge einer Körperbehinderung (Hofstätter-Reichel, aaO., Tz 3; VwGH vom 14.5.1980, 2199/79; VwGH vom 17.10.1989, 89/14/0214).

Gerade diese, soeben näher dargestellte, Zwangsläufigkeit der Aufwendungen wird von der Abgabenbehörde erster Instanz in Frage gestellt. Angesichts des Umstandes, dass dem Bw. für die Pflege in seinem ehemaligen, im Jahr 1995 dem Sohn B.Sch. übergebenen, Haus in der A-Straße ohnehin ein behindertengerecht ausgestattetes Bad zur Verfügung stünde, seien die mit der Errichtung und Ausstattung eines zweiten behindertengerechten Bades im G-Weg zusammenhängenden Kosten dem Bw. nicht zwangsläufig anerlaufen.

Dieser Ansicht des FA kann sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz indes nicht anschließen. Obschon sich der Bw. anlässlich der Übergabe des Wohnhauses A-Straße das lebenslange Recht auf Wartung und Pflege ausbedungen hatte, so ist dieser Anspruch nach den Bestimmungen der Vertragsurkunde nur auf die Inanspruchnahme dieser Leistungen eben in diesem Haus eingeschränkt. Wenn nun aber die *Kinder des Bw.*, wie im Zuge des Ortsaugenscheines glaubhaft vorgebracht wurde, aufgrund der beruflichen Situation aller Beteiligten *untereinander vereinbart* haben, den Bw. abwechselnd im 14-Tage Rhythmus im Haus A-Straße bzw. im G-Weg aufzunehmen und zu pflegen, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz darin *nicht ein freiwilliges Verhalten des Bw.* erblicken, mag er dieser Vorgangsweise auch nicht ernsthaft entgegengetreten sein. Es kann dem Bw. wohl kaum zugeschrieben werden, von seinem Sohn B.Sch. und dessen Familie eine noch weiter gehende berufliche und private Einschränkung zu verlangen und damit vielleicht noch zu riskieren, ohne die von seinen Kindern getroffene Vereinbarung über die abwechselnde Pflege etwa in einem Pflegeheim untergebracht zu werden. Aus der Tatsache heraus, dass der Bw. zu 100% behindert ist und sich der Vereinbarung seiner Kinder über die wechselweise Betreuung und Pflege in deren Wohnhäusern nicht entziehen konnte, wofür aber das im Erdgeschoß des Hauses G-Weg gelegene, behindertengerechte Bad erforderlich war, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates im vorliegenden Fall daher auch das Merkmal der Zwangsläufigkeit gegeben.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 normiert, dass u.a. *Mehraufwendungen* aus dem Titel der Behinderung unter bestimmten, hier vorliegenden, Voraussetzungen abgezogen werden können. In bisher ausjudizierten Fällen (vgl. etwa VfGH vom 13.3.2003, B 785/02) wurde aus dieser Bestimmung abgeleitet, dass nur die über die Kosten eines standardmäßigen Bades hinausgehenden Aufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung bzw. Adaptierung als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können.

Im gegenständlichen Berufungsfall steht den Ehegatten G. im neu errichteten Haus G-Weg ohnehin ein neben dem Schlafzimmer im Obergeschoß gelegenes, geräumiges Bad zur Verfügung. Im Hinblick auf den Umstand, dass M.G. und deren Gatte E.G. kinderlos sind, wäre

ein Badezimmer für deren Bedürfnisse vollkommen ausreichend und ein zweites Bad nicht notwendig gewesen. Lediglich aus der Tatsache heraus, dass diese mit B.Sch. die abwechselnde Betreuung des Bw. übernommen hatten, war die Errichtung des ebenerdig gelegenen, behindertengerecht ausgeführten, weiteren Badezimmers erforderlich. Nach Meinung der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind somit sämtliche damit verbundenen Kosten als *Mehraufwendungen* iSd. § 34 Abs. 6 EStG 1988 anzuerkennen und die mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 auf einen Betrag von S 63.566,00 eingeschränkten Zahlungen für das berufungsgegenständliche Bad zur Gänze als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. In Verbindung mit den bisher vom FA anerkannten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von S 353.538,00 ergeben sich nunmehr solche im Ausmaß von S 417.104,00.

Hinsichtlich der daraus ableitbaren steuerlichen Konsequenzen wird auf den Spruch dieser Entscheidung und auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Insgesamt gesehen war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 1. Oktober 2003

Beilage: 1 Berechnungsblatt