

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 24.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 03.05.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Pensionist.

Im Zuge des Erwerbes einer Neubauwohnung entstanden dem Bf. für verschiedene Sonderausstattungen im Badezimmer Ausgaben in Höhe von 6.395,72 €, welche der Bf. in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2016 als durch seine Behinderung bedingte außergewöhnliche Belastungen geltend machte.

Laut Gutachten des Sozialministeriumservice beträgt der Gesamtgrad der Behinderung des Bf. (infolge von degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule und beidseitiger Hüftgelenksarthrose) 80 %.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2016 neben dem Freibetrag wegen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 435,00 € nachgewiesene Kosten aus der Behinderung in Höhe von 263,44 € als außergewöhnliche Belastungen. Es führte in der Begründung aus, nur Kosten für einen behindertengerechten Umbau von Bad und WC könnten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Von den beantragten Aufwendungen seien daher nur die Kosten für den Duschklappsitz und den Wandhaltegriff in Abzug gebracht worden.

Der Bf. erhab gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 Beschwerde mit folgender Begründung:

Aufgrund seiner Behinderung sei er gezwungen gewesen, bei der Einrichtung seiner Wohnung Bad und WC behindertengerecht auszustatten. Seitens der Siedlungs- genossenschaft werde nur eine Standardausführung zur Verfügung gestellt.

Da es sich hier um einen verlorenen Aufwand handle – bei einem eventuellen Verkauf würden diese behindertengerechten Adaptionen sicher nicht abgelöst werden – seien seiner Meinung nach die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllt. Die angefallenen Ausgaben seien außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei wesentlich beeinträchtigt worden.

Den Nachweis in Form von Rechnungen und Fotos habe er erbracht.

Er ersuche daher um Anerkennung der entstandenen Ausgaben in Höhe von 6.395,72 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung mit folgender Begründung ab:

*„Unter „Belastung“ im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögens- bzw. Gegenwert führt. Handelt es sich um eine bloße Vermögensumschichtung ist diese nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.“*

*Der Gegenwertgedanke kann aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwerwiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (z.B. Katastrophen- schäden) außer Acht gelassen werden. Eine weitere Ausnahme von der Gegenwerttheorie ist in jenen Fällen vorgesehen, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben.*

*Laut Aktenlage wurde von der Siedlungsgenossenschaft eine Neubauwohnung angeschafft. Im Zuge dessen wurden vom Installateur für gewisse Sonderausstattungen, wie z.B. Waschtisch, Badmöbel-Set, Hochschränke, Mischer, Aufpreis Eck-Badewanne, Duschrinne, Brause-Armaturen, Drehfalttüre, Badheizkörper,..., Kosten in Höhe von 5.595,72 € in Rechnung gestellt.*

*Diese Aufwendungen stellen nach Ansicht des Finanzamtes keine Zusatzkosten zur Behinderung dar, weil sie in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Ihrer Behinderung stehen (Duschklappsitz, Wandhaltegriff), wurden bereits im Erstbescheid berücksichtigt.“*

Der Bf. stellte gegen die Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

Am 7.9.2018 erging an den Bf. ein Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, in welchem Folgendes ausgeführt war:

*„Zu Ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 wird Ihnen Folgendes mitgeteilt:*

*(1) Nur Aufwendungen, die unmittelbar durch die Behinderung bedingt sind, sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.*

*Nach der von Ihnen dem Finanzamt vorgelegten Rechnung vom 5.9.2016 ist bei der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Sanitärausstattung im Wesentlichen (abgesehen von Duschklapposit und Wandhaltegriff) von Standardeinrichtungen auszugehen, die keine behinderungsspezifischen Besonderheiten aufweisen.*

*Sie werden ersucht, den Zusammenhang der Aufwendungen mit Ihrer Behinderung darzulegen.*

*(2) Sie beantragen den Abzug von Ausgaben in Höhe von 6.395,72 € als außergewöhnliche Belastung, die vorgelegte Rechnung vom 5.9.2016 weist jedoch nur einen Gesamtbetrag in Höhe von 5.595,72 € aus.*

*Bitte um belegmäßigen Nachweis des Differenzbetrages in Höhe von 800 €.*

*(3) Haben Sie für die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen Kostenersätze (z.B. vom Land) erhalten? Wenn ja: In welcher Höhe?“*

Im Antwortschreiben des Bf. vom 26.9.2018 ist Folgendes ausgeführt:

*„Anbei übersende ich die verlangte Rechnung betreffend der Mehrkosten der behinderten-gerechten Ausstattung der Sanitärfiesen.*

*Kostenersätze vom Land für die außergewöhnlichen Belastungen wurden keine erhalten.*

*Die dargelegte Sanitärausstattung erlaubt es mir, diese zu benutzen. Der Einstieg in die Badewanne wird durch Abflachung erleichtert bzw. ermöglicht. Die Befahrung der Dusche mit Rollator ist durch den stufenlosen Einstieg möglich. Siehe beiliegende Fotos.*

*Ich hoffe, dass meine Ausführungen die außergewöhnlichen Belastungen entsprechend darlegen, damit einer positiven Erledigung nachgekommen werden kann.“*

Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 7.9.2018 und das Antwortschreiben des Bf. vom 26.9.2018 wurden vom Bundesfinanzgericht dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Seitens des Finanzamtes wurde dazu folgende Stellungnahme abgegeben:

*„Eine Vielzahl von Steuerpflichtigen nimmt den Bezug einer neuen Wohnung zum Anlass, die vom Errichter vorgesehene Ausstattung von Böden und Fliesen sowie der Badezimmereinrichtung nach eigenen Vorstellungen zu ändern. Und dies unabhängig davon, ob eine Behinderung vorliegt oder nicht. So ist es heute bereits sehr verbreitet, eine barrierefreie Duschtasse im Badezimmer zu installieren, auch die tiefergelegte*

*Badewanne oder die Möglichkeit einer Einstiegstüre bei Badewannen ist bereits verbreitet. Die vorgelegte Rechnung ändert daher nichts an der Rechtsansicht des Finanzamtes, der Antrag auf Abweisung der Beschwerde als unbegründet bleibt aufrecht.“*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

„Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.“

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 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 die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 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 § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

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. 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. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Eine Wohnung erfährt in der Regel durch eine behindertengerechte Ausgestaltung keine Wertsteigerung. Muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Wohnung bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden (vgl. VfGH 13.3.2003, VfSlg 16.839; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003).

Im vorliegenden Fall wurde im Zuge des Erwerbes einer Neubauwohnung das Badezimmer zum Teil behindertengerecht ausgestaltet. So wurde ein barrierefreier Zugang zur Dusche errichtet, die Dusche mit einem Duschklappstitz und einem Wandhaltegriff ausgestattet sowie eine seitlich abgeflachte Eck-Badewanne angeschafft.

Es mag zutreffen, dass – wie in der Stellungnahme des Finanzamtes ausgeführt – ein barrierefreier Duschzugang heute auch bei Personen ohne Behinderung häufig vorhanden ist. Im vorliegenden Fall hat jedoch die vom Wohnbauträger den Käufern angebotene Standardausstattung der Wohnungen eine solche barrierefreie Ausgestaltung nicht vorgesehen. Im Beschwerdefall wurde der barrierefreie Zugang zur Dusche geschaffen, um dem Bf. die Befahrung der Dusche mit Rollator zu ermöglichen. Bei den geltend gemachten Kosten für die hierfür notwendigen Fliesenarbeiten im Duschbereich in Höhe von 800 € handelt es sich somit um (Mehr)Aufwendungen, die durch die Behinderung des Bf. bedingt sind. Es ist davon auszugehen, dass diese Aufwendungen im Falle eines Verkaufes der Wohnung nicht abgegolten würden, da ein barrierefreier Zugang zur Dusche für nicht behinderte Personen nicht erforderlich ist.

Durch die seitliche Abflachung der Badewanne wird dem Bf. der Einstieg erleichtert bzw. ermöglicht. Der vom Bf. geltend gemachte Aufpreis für die Eck-Badewanne in Höhe von 475,68 € ist somit ebenfalls durch die Behinderung bedingt und würde im Falle eines Verkaufes der Wohnung nicht abgegolten werden.

Hinsichtlich der übrigen beantragten Ausgaben (Bademöbel-Set, Waschtisch, Waschtischunterschrank, Hochschrank, Duschtüre, Badheizkörper usw.) wurde vom Bf. ein

Zusammenhang mit seiner Behinderung trotz Aufforderung nicht dargelegt. Ein solcher Zusammenhang ist auch aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar.

Es sind daher zusätzlich zu den vom Finanzamt anerkannten Ausgaben für Duschklapposit (170,39 €) und Wandhaltegriff (93,05 €) die Ausgaben für die barrierefreie Ausgestaltung des Duschbereiches (800 €) und der Aufpreis für die abgeflachte Eck-Badewanne (475,68 €), insgesamt somit 1.539,12 €, als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid wird dementsprechend abgeändert.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die gegenständliche Streitfrage eine auf Sachverhaltsebene im Wege der Beweiswürdigung zu klärende Frage und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 19. November 2018