

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag.Jud.Ex hinsichtlich der **Beschwerde** des Bf. vom 11. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A-Stadt vom 12. März 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010, Steuernummer 123/4567, zu Recht

erkannt:

Der **Beschwerde** wird **teilweise stattgegeben**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **abgeändert**.

Die **Bemessungsgrundlage** und die Höhe der festgesetzten **Abgabe** sind dem **Ende der Entscheidungsgründe** zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge auch bloß: Bf.) machte im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 u.a. außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer Behinderung seiner zu 100% körperlich beeinträchtigten Tochter geltend.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid anerkannte das Finanzamt von den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt im Ausmaß von € 4.705,99 nur Kosten in Höhe von € 3.659,53. Dies mit der Begründung, die nicht anerkannten Kosten bezögen sich nicht auf spezifisch auf die Bedürfnisse von Behinderten zugeschnittene Wirtschaftsgüter, sondern auf solche, die auch von der Allgemeinheit gebraucht und verwendet würden.

Darüber hinaus versagte das Finanzamt auch den Kosten für die Anschaffung eines in der Folge für die Bedürfnisse der Tochter adaptierten Kraftfahrzeuges, eines Pkw Automarke Kastenform, die Anerkennung. Die Begründung dazu findet sich in der abweisenden Berufungsvorentscheidung, welche infolge der form- und fristgerecht eingebrachten und noch als Berufung bezeichneten Beschwerde vom Finanzamt erlassen worden ist. Unter Hinweis auf die auch im Steuerrecht anerkannte Gegenwerttheorie wurde dort ausgeführt, dass es dabei nicht zu einer steuerlich relevanten Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung gekommen sei.

Über die dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat antragsgemäß vorgelegte Beschwerde wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes (auch nur: Finanzgericht oder Gericht) als rechtsnachfolgende Behörde

erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der im Verwaltungsakt einliegenden Schriftstücke und Unterlagen, weiters von den überzeugenden Darstellungen und Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Rahmen des vom Finanzgericht durchgeführten Erörterungsgespräches sowie schließlich vom unbedenklichen Inhalt eines in der Folge noch nachgereichten Sachverständigengutachtes wird vom Gericht nachstehender **Sachverhalt** als erwiesen und entscheidungsrelevant

festgestellt:

Die im Jahr 1998 geborene Tochter des Beschwerdeführers, für die letzterer erhöhte Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag bezieht, leidet seit ihrem zweiten Lebensjahr an einer Spinalen Muskelatrophie Typ II. Diese Krankheit ist gekennzeichnet durch einen permanenten, progressiven Verlust der Muskelkraft, der sich auf den gesamten Bewegungsapparat erstreckt. Schon in den Jahren zuvor wie auch im Streitjahr war die Tochter auf die Benützung eines – elektrischen – Rollstuhles angewiesen. Diesen Rollstuhl benutzte die Tochter de facto den ganzen Tag über, also in all den Zeiten, die sie nicht im Bett verbrachte.

Da öffentliche Verkehrsmittel für die Beförderung der Tochter mit ihrem Rollstuhl nicht geeignet waren, mussten sämtliche Transportwege, etwa zur Schule, zu Ärzten, Therapien oder auch zu Freizeitgestaltungen, mit dem familieneigenen Pkw erledigt werden. Nachdem die Beförderung des mit zunehmendem Alter der Tochter erforderlich gewordenen größeren Rollstuhles mit dem bisherigen Kfz aufgrund dessen Größe nicht mehr möglich war, musste der Bf. den hier streitgegenständlichen Pkw Automarke Kastenform im Streitjahr käuflich erwerben.

Um den Rollstuhl und die darin sitzende Tochter dann auch tatsächlich befördern zu können, waren zusätzlich umfangreiche Adaptierungen am Pkw notwendig. So musste zuerst die zweite Sitzreihe ausgebaut werden. Dann wurden im hinteren Bereich, also im Laderaum, an der

Karosserie an bestimmten Stellen Einschweißungen vorgenommen und ein Hebekran montiert. Die Kranvorrichtung war erforderlich, um den rund 140 Kg schweren Rollstuhl zuzüglich des Körpergewichtes der Tochter überhaupt in den Pkw hineinheben zu können. Dort wird der Rollstuhl auf speziell angefertigten und montierten Führungsschienen befestigt, wofür auch die Bodenplatte im hinteren Teil des Pkw speziell verstärkt und angepasst werden musste.

Der vom Finanzamt wegen allgemeiner Nutzbarkeit ursprünglich nicht anerkannte Recaro-Sitz mit einem Anschaffungswert von € 739,10 ist im Elektrorollstuhl fix eingebaut. Zusammen mit dem ebenfalls nicht als abzugsfähig erachteten speziellen Gurtsystem mit Kosten von € 279,38 bewirkt der Sitz, dass die aufgrund der zunehmenden Muskelschwäche, besonders im Bereich des Stützapparates bzw. der Wirbelsäule, schwer beeinträchtigte Tochter bei der Beförderung sicher angeschnallt werden kann. Damit soll verhindert werden, dass die Tochter während der Fahrt herumpendeln kann und dabei verletzt wird. Aufgrund der mangelnden Beweglichkeit während des Aufenthaltes im Rollstuhl kommt es, besonders in kühleren Jahreszeiten, leicht zu einer Unterkühlung des Körpers. Um dies und daraus allfällig resultierende Beschwerden im Unterleib (wie etwa Blasenentzündungen o.ä.) hintanzuhalten, hatte der Bf. im Streitjahr für die Tochter ein handelsübliches Wärmekissen um einen Betrag von € 27,98 erworben, welchem ebenfalls eine steuermindernde Berücksichtigung versagt geblieben ist.

Durch ein für das Finanzgericht als schlüssig begründet erachtetes und im Ergebnis nicht anzuzweifelndes Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Fahrzeugtechnik konnte der Beschwerdeführer den Nachweis erbringen, dass die Kosten für einen Rückbau des Automarke Kastenform in den Serienzustand zwischen € 2.500,00 und € 3.500,00 betragen würden. Den Kaufpreisabschlag, den viele potentielle Käufer beim Wiederverkauf durch den Bf. für ein möglichst "normales" und seriennahes Kfz verlangen würden, bezifferte der Sachverständige mit einem Wert zwischen € 2.000,00 und € 3.500,00. Eine solche merkantile Wertminderung würde laut Gutachter sowohl den Interessen des Bf. als auch jenen von möglichen Erwerbern des Pkw gerecht werden.

Die Tochter bezog im Streitjahr ganzjährig eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld).

Dieser festgestellte **Sachverhalt** ist im Hinblick auf die entscheidende Frage, welche Aufwendungen des Beschwerdeführers in welcher Höhe als zusätzliche außergewöhnliche Belastungen aus dem Titel der Behinderung seiner Tochter Berücksichtigung finden können, **rechtlich** wie folgt

zu würdigen:

Eingangs wird vom Gericht festgehalten, dass im Lichte der überzeugenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Zuge des Erörterungsgesprächs der Amtsvertreter die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Recaro-Sitz und dem dazugehörenden Sicherheitsgurtsystem im Betrag von zusammen € 1.018,48 anerkannt hat. Zudem wurde eine

bisher nicht geltend gemachte steuermindernde Berücksichtigung von Kosten für Fahrten mit der Tochter zu einem Therapieaufenthalt in Höhe von € 230,12 vom Amtsvertreter bejaht. Schließlich erzielten die Verfahrensparteien im Erörterungsgespräch noch Einvernehmen darüber, dass für eine allfällige Rückadaptierung des Fahrzeuges sowie als Ausgleich für eine merkantile Wertminderung im Verkaufsfall bestimmte Beträge als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen wären. Diesbezüglich würden die Parteien einem gehaltvollen Sachverständigengutachten folgen. Der Amtsvertreter hat nach Einlagen des Gutachtens dem Gericht gegenüber erklärt, dass den Ausführungen im Gutachten als zutreffend zugestimmt werde.

Abschließend hat der steuerliche Vertreter noch den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Zum verbliebenen strittigen Punkt "Kosten für ein Wärmekissen" wird seitens des Finanzgerichtes wie folgt ausgeführt:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei die genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen Belastungen nur insoweit, als sie einen nach Abs. 4 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen.

Nach § 34 Abs. Abs. 6 EStG können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn (...) bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen (...) erhält, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Abschließend ist dort normiert, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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 § 5 Abs. 1 der Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 2001/416, sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich „262 Euro“ vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Nach § 5 Abs. 3 der VO sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 Aufwendungen gemäß § 4, nämlich nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung, im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Tatsächlich entstandene Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung können anstelle des Freibetrages und ohne Selbstbehalt nach herrschender Ansicht von Literatur und Rechtsprechung (Jakom/*Peyerl* EStG, 2020, § 35 Rz 13, unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 14. Juni 1988, 85/14/0150, und vom 3. April 2004, 99/13/0169) geltend gemacht werden, wenn ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung vorliegt.

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der VO sind Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw. zu lindern (*Peyerl*, a.a.O., Rz 25). Um kein derartiges Hilfsmittel handelt es sich in der Regel bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behindertenspezifisch einsetzbar ist.

Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, dass die Anschaffung des an sich für jedermann nutzbaren Wärmekissens eindeutig unmittelbar und ursächlich mit der Behinderung zusammenhing und nicht nur geeignet, sondern sogar absolut notwendig war und daher behindertenspezifisch eingesetzt wurde, um die mangels Bewegungsfähigkeit auftretenden Unterkühlungen zu lindern und ärgere Beeinträchtigungen, wie etwa Erkrankungen im Unterleib, hintanzuhalten.

Für das Gericht erweisen sich daher die Kosten für das Wärmekissen als allein durch die Behinderung der Tochter entstanden und sind diese mit einem Betrag von € 27,98 als zusätzliche außergewöhnliche Belastung beim Beschwerdeführer abzugsfähig.

Gleiches gilt nach Meinung des Finanzgerichtes auch für allfällige Aufwendungen für den Rückbau des Pkw Automarke Kastenform und den merkantilen Minderwert. Zwar sind die Anschaffungskosten eines Kfz für den Behindertentransport nicht unter dem Titel von Hilfsmitteln nach § 4 der VO abzugsfähig (*Peyerl*, a.a.O., Rz 26; VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0178). Dennoch gehören Vorrichtungen an einem Kfz, die nicht unmittelbar dem Betrieb des Kfz dienen, etwa Hebebühnen, Rollstuhlrampen oder Rollstuhlhalterungen, zu den in der VO nur beispielhaft erläuterten (*Peyerl*, a.a.O., Rz 25; VfGH vom 13. März 2003, B 785/02) Hilfsmitteln.

Wenn nun der Einbau solcher Hilfsmittel zu endgültig vermögensverzehrenden Kosten führt, muss dies nach Auffassung des Gerichtes auch für den Rückbau des Pkw in die Nähe des Serienzustandes und den damit einhergehenden merkantilen Minderwert gelten. Die daraus resultierende endgültige Vermögensminderung gründet sich hier unmittelbar und ursächlich

allein auf die Behinderung der Tochter, weshalb die vom Finanzamt zu Recht angezogene Gegenwerttheorie jedoch diesbezüglich nicht greifen kann. Auch diese Beträge sind somit ohne Selbstbehalt in Abzug zu bringen.

Der Gutachter hat die Kosten für den Rückbau mit ca. € 2.500,00 bis € 3.500,00 beziffert. Den merkantilen Minderwert beim Wiederverkauf sieht der Gutachter innerhalb einer Bandbreite von € 2000,00 und € 3.500,00 angesiedelt. Im Hinblick auf das jeder Schätzung immanente Moment der Unsicherheit bzw. Unschärfe erachtet das Finanzgericht jeweils den Mittelwert daraus, also € 3.000,00 und € 2.750,00, als den tatsächlichen Umständen am ehesten Rechnung tragend.

Die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt waren deshalb um einen weiteren Betrag von € 5.750,00 zu erhöhen. Die insgesamt zusätzlich anzuerkennenden Aufwendungen betragen sohin € 7.026,58 und errechnen sich wie folgt:

Aufwendungen:	Euro
Recaro-Sitz	739,10
Sicherheitsgurtsystem	279,38
Wärmekissen	27,98
Fahrtkosten zu Therapie	230,12
Kosten Rückbau Pkw	3.000,00
Merkantiler Minderwert Pkw	2.750,00
Zusätzliche ag Belastungen ohne Selbstbehalt	7.026,58

Die Bemessungsgrundlage und die daraus abgeleitete Einkommensteuer in Höhe von **€ -5.189,63** (Gutschrift) wurden wie nachstehend ermittelt:

	Euro
Einkommen bisher laut Bescheid	31.592,00
abzüglich ag Belastungen neu wie oben	-7026,58
Einkommen neu	24.565,42
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG neu 24.565,42 – 11.000 / 14000 x 5110	4.951,01

abzüglich Absetzbeträge (ANV, VA, ANA) gesamt	-1.014,00
zuzüglich Steuer für sonstige Bezüge wie bisher	+264,74
Einkommensteuer neu	4.201,75
abzüglich anrechenbare Lohnsteuer wie bisher	-9.391,38
Festgesetzte Einkommensteuer neu (Gutschrift)	-5.189,63
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG	-0,37
Abgabengutschrift neu, gerundet	-5.190,00
Abgabengutschrift zusätzlich zu Erstbescheid	+3.008,00

Der Beschwerde war sohin teilweise stattzugeben.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof hatte zu erfolgen, da im Hinblick auf die gerade oben aufgezeigte ständige Judikatur die Entscheidung über eine Revision nach Ansicht des Finanzgerichtes nicht mehr von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig sein wird.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2020