



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., X., Y., vertreten durch Stemmer-Bahl-Fend, Steuerberatung KG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, vom 27. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 2. Mai 2008 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 BAO und betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

1) Die Berufung gegen den am 2. Mai 2008 erlassenen Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 9. Oktober 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 2. Mai 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2006 beträgt:	13.410,14 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	53.396,12 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	65.682,01 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-862,70 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-11.423,19 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	

Gesamtbetrag der Einkünfte	53.396,12 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	-0,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-2.719,53 €
Einkommen	50.676,59 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (50.676,59 - 25.000) * 11.335/26.000 + 5.750	16.944,01 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge Alleinverdienerabsetzbetrag Verkehrsabsetzbetrag Grenzgängerabsetzbetrag	16.944,01 € -669,00 € -291,00 € -54,00 €
Gem. § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 6% von 8.475,68	508,54 €
Einkommensteuer Ausländische Steuer	16.438,55 € -3.028,41 €
Festgesetzte Einkommensteuer	13.410,14 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (in der Folge kurz: Bw.) hat eine Tochter, für die auf Grund einer erheblichen Behinderung gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird und die Pflegegeld der Stufe 4 (im Jahr 2006 6.872,40 €) bezieht.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2006 wurden folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht:

XX. Darlehen für Treppenlift	371,86 €
Lebenshilfe Rechnungen	674,07 €
Fahrten Schule 39 Wo à 120 km	1.778,40 €
Errichtung Behindertenwohnung 2% AfA von 77.163,25 €	1.543,26 €
	4.367,59 €

Mit Bescheid vom 9. Oktober 2007 erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde der Bescheid vom 9. Oktober 2007 gemäß § 299 BAO von Amts wegen aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen, mit dem lediglich die Darlehenskosten für den Treppenlift sowie die Kosten für die Lebenshilfe, also insgesamt Aufwendungen im Ausmaß von 1.045,93 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt wurden. Zur Begründung wurde im Aufhebungsbescheid unter Wiedergabe des Gesetzestextes ausgeführt, die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides habe eine nicht bloß geringfügige Auswirkung. So seien Mehraufwendungen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gem. § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, durch die Gewährung eines Freibetrages in Höhe von 262,00 €, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen. Neben dem Freibetrag könnten im nachgewiesenen Ausmaß unter anderem Kosten für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule anerkannt werden. Fahrtkosten zur Schule stellten keine zu berücksichtigenden Aufwendungen dar, sondern seien durch den Freibetrag abgegolten. Hinsichtlich der Aufwendungen für die Behindertenwohnung wurde dargelegt, eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens seien mangels eines verlorenen Aufwandes grundsätzlich nicht abzugsfähig, weshalb die AfA für die Behindertenwohnung nicht zu berücksichtigen sei.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde die Anerkennung der unter dem Titel „außergewöhnliche Belastung“ geltend gemachten Aufwendungen im erklärten Ausmaß beantragt. Zur Begründung wurde hinsichtlich der Fahrtkosten sinngemäß vorgebracht, die Tochter des Bw. besuche die Integrationsklasse in der Hauptschule G.. Die Hauptschule T., deren Besuch die Familie angestrebt habe, wäre zwar näher gewesen; die Schulbehörde habe aber einen Schulbesuch nur in der Hauptschule G. zugelassen. Zudem sei das Integrationstaxi gestrichen worden und die Benützung eines Linienbusses sei der Tochter nicht möglich. Es könne nicht nachvollzogen werden, dass mit dem Freibetrag in Höhe von 262,00 € die Fahrtkosten zur Schule abgegolten sei sollten. Denn der genannte Freibetrag stünde in keinem Verhältnis zu den tatsächlichen Kosten und er sei auch seit Jahren nicht inflationsbedingt angepasst worden. Bezüglich der Kosten für die Errichtung einer behindertengerechten Wohnung und eines Behindertenliftes in Höhe von 77.163,25 € sei anzumerken, dass diese Aufwendungen entgegen den Feststellungen des Finanzamtes zu einer endgültigen Vermögensminderung geführt hätten.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 3. Juni 2008 wurde der Bw. um Nachreichung eines aktuellen Wohnungsplanes, in welchen die errichtete Behindertenwohnung einzuzeichnen sei, ersucht. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, die bei der Errichtung der Behindertenwohnung getroffenen Maßnahmen schriftlich darzulegen, eine detaillierte Ausstellung der Ausgaben im Zusammenhang mit der Errichtung der Behindertenwohnung inklusive der Rechnungskopien vorzulegen sowie eine Finanzierungsübersicht inklusive der Kopien der Darlehensverträge und Rückzahlungsbetätigungen für das Jahr 2006 beizubringen.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2008 übermittelte der Bw. folgende Unterlagen:

- 1) Einen aktuellen Wohnungsplan im Original, in dem die errichtete Behindertenwohnung gekennzeichnet ist.
- 2) Einen Bankauszug, im dem sämtliche im Jahr 2007 getätigten Umsätze aufgelistet werden.
- 3) Einen Kontoauszug für das Jahr 2007 betreffend ein Wohnbauförderungsdarlehen in Höhe von 15.000,00 € als Beweis dafür, dass im Jahr 2007 an Darlehensrückzahlungen und Zinsen ein Betrag in Höhe von insgesamt 225,00 € entrichtet wurde.
- 4) Ein mit 7. Dezember 2007 datiertes Schreiben der kreditgebenden Bank, wonach sich die monatlichen Rückzahlungsraten für das Darlehen ab 1. Jänner 2008 auf 31,25 € erhöhen.
- 5) Insgesamt vier Schreiben des Amtes der YY. Landesregierung aus dem Jahr 2002, aus denen zu ersehen ist, dass seitens des Landes YY für den behindertengerechten Umbau (Treppenlift) ein Härtedarlehen in Höhe von 15.000,00 € sowie - seitens des Leistungs-, Beitrags- und Bauausschusses der YY. Gebietskrankenkasse - ein Zuschuss in Höhe von 1.000,00 € bewilligt wurden.
- 6) Ordner mit Rechnungskopien

Ergänzend wurde ausgeführt, bei der Errichtung des Einfamilienhauses im Jahr 2001 sei ein Stiegenlift eingebaut worden. Weiters sei im Zuge der Neuerrichtung der Behindertenwohnung „alles ebenerdig“ gemacht worden und ein gesondertes Bad, ein behindertengerechter WC-Bereich sowie weitere zusätzliche Anschlüsse für die Küche errichtet worden. Die Inneneinrichtung sei extra in Leichtbauweise ausgeführt worden, damit bei Wegzug der Tochter des Bw. die Wohnung entsprechend leicht adaptiert werden könne.

Der beigelegte Bankauszug diene – da ein gesondertes Baukonto eingerichtet worden sei – als Aufstellung über die Ausgaben. Die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage sei in weiterer Folge durch einen prozentuellen Anteil der Nutzung für die Räumlichkeiten der behinderten Tochter zustande gekommen. So habe die Wohnung eine Größe von insgesamt 65 m², davon

seien 22 m² oder 34% der Tochter zugerechnet worden. Die Kreditrückzahlung sei erstmals im Jahr 2007 erfolgt.

Die Rückzahlungsbestätigung für das Jahr 2006 (Anmerkung: eine solche liegt nicht im Akt) betreffe den im Jahr 2002 errichteten Stiegenlift.

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat unmittelbar, d.h. ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. November 2011 wurde der Bw. nach Darlegung der Rechtsmeinung des Unabhängigen Finanzsenates zu den einzelnen Berufungspunkten um Angabe der Anzahl der wöchentlichen Fahrten zur Schule und der Höhe der diesbezüglich zurückgelegten Kilometer ersucht. Weiters wurde um Beibringung einer Bestätigung, wonach keine Schulfahrtbeihilfe gewährt wurde, gebeten.

Mit Schreiben vom 22. November 2011 wurde dem Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates bekannt gegeben, laut Mitteilung des Finanzamtes sei der Tochter des Bw. für September 2006 bis einschließlich Dezember 2006 Schulfahrtbeihilfe in Höhe von insgesamt 104,80 € (26,20 € monatlich) gewährt worden.

Nachdem der Bw. mit Schreiben vom 5. Dezember 2011 bekannt gab, dass die Hauptschule O. von September 2006 bis Juli 2010 in der X-Straße lokalisiert gewesen sei, wurde der Bw. mit Schreiben vom 7. Dezember 2011 seitens des Unabhängigen Finanzsenates nochmals aufgefordert, nachvollziehbar darzulegen, weshalb im Zusammenhang mit dem Schulbesuch der Tochter wöchentlich 120 km zurückzulegen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2011 teilte der Bw. mit, es sei zu berücksichtigen, dass der Schulweg jedes Mal doppelt zurückzulegen gewesen sei, weil die Gattin des Bw. nicht den ganzen Vormittag in der Schule verbringen haben können. Zudem habe an zwei Wochentagen ein Nachmittagsunterricht stattgefunden. Wegen des damit verbundenen Betreuungsaufwands hätte die Tochter nicht allein an der Schule belassen werden können, weshalb sie über Mittag nach Hause transportiert worden sei. Dem Bw. sei eine Rekonstruktion des damaligen Stundenplanes nicht mehr möglich. Er sei aber sicher, dass sich die Angaben über den Nachmittagsunterricht verifizieren lassen würden, weil sich Stundenpläne nicht so schnell ändern würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg wird festgehalten, dass sich die Berufung vom 27. Mai 2008 nach ihrem gesamten Inhalt aus der Sichtweise des Unabhängigen Finanzsenates nicht nur gegen den am 2. Mai

2008 erlassenen Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 9. Oktober 2007 richtet, sondern auch gegen den damit verbundenen Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2008. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Entscheidungen dargelegt hat (VwGH 28.01.1998, 96/13/0081; VwGH 21.09.2006, 2006/15/0042; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041; VwGH 12.03.2010, 2006/17/0360) kommt es nicht alleine auf die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides an, sondern es ist aus dem gesamten Berufungsvorbringen auf den Gegenstand der Berufung zu schließen.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO (idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Abs. 2 bestimmt, dass mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden ist. Nach Abs. 3 dieser Norm tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 299 BAO gestattet im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen somit nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Weiters setzt die Aufhebung grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (vgl. Ritz, BAO³, § 299 Tzen 9 ff) und die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit des Vorliegens einer Rechtswidrigkeit ist somit nicht ausreichend.

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen, ob dem Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2007, dessen Aufhebung der Bw. bekämpft, der Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit anhaftet. Konkret ist somit zu prüfen, ob das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen ist, dass Fahrtkosten zur Schule im Ausmaß von 1.778,40 € durch den Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, in Höhe von 262,00 € monatlich

abgegolten sind. Zu prüfen ist auch, ob Kosten für die Errichtung einer Behindertenwohnung zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden bzw., ob diese Kosten richtigerweise nicht im Wege der AfA zu berücksichtigen waren.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sofern sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Gemäß § 5 Abs. 1 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 91/1998 und BGBl. II Nr. 416/2001 (in der Folge kurz: Behinderten-VO), sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) zu berücksichtigen. Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind gemäß § 5 Abs. 3 dieser Verordnung auch Aufwendungen gemäß Abs. 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Bei den Aufwendungen gemäß § 4 dieser Verordnung handelt es sich um nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren).

1) Schulfahrten

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20.05.2010, 2007/15/0309, die Rechtsmeinung vertreten, dass die Wortfolge in § 5 Abs. 3 der Behinderten-VO „Entgelt für

die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" so auszulegen ist, dass davon auch (wegen der Behinderung des Kindes zwangsläufig angefallene) Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des Kindes und der Sonder- oder Pflegeschule erfasst sind. Begründet wird dies damit, dass solche Transportkosten den Unterhaltspflichtigen in gleicher Weise treffen wie das Schulgeld als solches. Die im Aufhebungsbescheid vertretene Rechtsansicht, die Fahrtkosten zur Schule seien durch den Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der zitierten Verordnung abgegolten, ist somit unzutreffend und vermag deshalb die strittige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 9. Oktober 2007 nicht zu tragen.

Eine Berücksichtigung der gegenständlichen Transportkosten als außergewöhnliche Belastungen hat auch ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldleistungen zu erfolgen. Denn der VwGH hat mehrfach zum Ausdruck gebracht (z.B. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0026; VwGH 20.05.2010, 2007/15/0309), dass bei Interpretation von Regelungen der VO über außergewöhnliche Belastungen, die eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldbezügen ermöglichen, den Tatbestandsmerkmalen über deren Begriffskern hinaus ein weiter Inhalt beizumessen ist. Sofern einem Steuerpflichtigen daher Aufwendungen wie Unterrichtskosten oder damit in Zusammenhang stehende Transportkosten erwachsen, bei denen es nicht offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die bezogenen pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollen, sind sie daher ohne Abzug von Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Geltend gemacht wurden Fahrtkosten in Höhe von 1.778,40 €.

Laut Routenplaner (www.viamichelin.de) beträgt die Entfernung zwischen Familienwohnsitz (X, Y) und der im Streitjahr von der Tochter des Bw. besuchten Schule (X, X-Straße) 5,00 km. Der Bw. hat glaubhaft gemacht, dass im Zusammenhang mit dem Schulbesuch an fünf Wochentagen zweimal je eine Hin- und Rückfahrt von der Schule zum Familienwohnsitz stattgefunden hat und an zwei Wochentagen zusätzlich eine Hin- und Rückfahrt wegen des Nachmittagsunterrichts erforderlich war (siehe dazu oben). Somit wurden wöchentlich 120 km und jährlich (39 Schulwochen) 4680 km zurückgelegt. Bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,38 € im Jahr 2006 ergeben sich daher Fahrtkosten in Höhe von 1.778,40 €.

Anzumerken ist aber, dass eine Abzugsfähigkeit von zwangsläufig auf Grund einer Behinderung erwachsener Kosten nur bei einem endgültigen Einkommens- bzw. Vermögensabfluss gegeben ist. Sofern daher seitens Dritter, beispielsweise der öffentlichen Hand, Zuwendungen erfolgt sind, sind die abzugsfähigen Ausgaben um diese Ersatzleistungen zu kürzen.

Das Finanzamt hat dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt gegeben, dass der Tochter des Bw. für September 2006 bis einschließlich Dezember 2006 Schulfahrtbeihilfe in Höhe von insgesamt 104,80 € (26,20 € monatlich) gewährt worden ist. Somit können im Zusammenhang mit dem Schulbesuch Fahrtkosten in Höhe von 1.673,60 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.

2) Errichtung einer Behindertenwohnung

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. zB. VwGH vom 10.09.1998, 96/15/0152). Der Verfassungsgerichtshof sah im Erkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten, sondern vertrat die Auffassung, dass dieser Gegenwertgedanke grundsätzlich auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen beachtlich wäre. Demgemäß hat er im zitierten Erkenntnis als Rechtsmeinung vertreten, dass beim Einbau eines behindertengerechten Bades und WC lediglich die Anschaffungskosten für behindertengerechte Sanitäreinrichtungsgegenstände unter dem Titel „außergewöhnliche Belastungen“ zu berücksichtigen seien, nicht aber die Kosten der jeweiligen Standardausstattung. Denn nur für ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) kann der ansonsten bei außergewöhnlichen Belastungen zu beachtende Gegenwertgedanke nicht greifen, weil lediglich solche Aufwendungen bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) realistischweise nicht abgegolten werden. Dieser Beurteilung steht der Umstand, dass behindertengerecht ausgestattete Räume (z.B. Badezimmer, WC) nicht ausschließlich vom Behinderten, sondern auch von sonstigen Personen (z.B. Familienmitgliedern) benützt werden, nicht entgegen, weil die Kosten einer Standardausführung (z.B. des Sanitärbereiches) ohnehin von den Gesamtkosten in Abzug zu bringen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in Entsprechung der obig angeführten Judikate bereits mehrfach entschieden (z.B. UFS 27. 8. 2004, RV/0274-L/03; UFS 18.01.2011, RV/0030-L/08), dass als außergewöhnliche Belastungen für die behindertengerechte Ausstattung von Räumen der verlorener Aufwand (=Wert des Altzustandes, der aufgrund der Adaptierung zerstört werden muss), die Mehrkosten der Einrichtung (=Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung) und die Mehrkosten der Adaptierung (=besondere Kosten, die auf Grund der behindertengerechten Ausstattung angefallen sind - z.B. Abriss bzw. Versetzung von Wänden) zu berücksichtigen sind. Diese Rechtsansicht ergibt sich aus einer

gesetzeskonformen Interpretation der Wortfolge „nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel“ in § 4 der Behinderten-VO, welche nur so ausgelegt werden kann, dass darunter auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen sind.

Aus den Akten ist ersichtlich, dass die behindertengerechte Wohnung im Zuge eines Neubaus (Anbau an Zweifamilienhaus) errichtet wurde, sodass mangels einer erforderlichen Adaptierung lediglich der (noch zu beziffernde) Wert der behinderungsbedingten Mehraufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung der betreffenden Wohnung steuerlich beachtlich ist. Die im Aufhebungsbescheid vertretene Rechtsansicht, die gegenständlichen Errichtungskosten seien zur Gänze nicht abzugsfähig, ist somit unzutreffend und vermag deshalb die strittige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 9. Oktober 2007 nicht zu tragen.

Der Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2007 war aber insofern inhaltlich rechtswidrig, als Kosten für die Errichtung einer Behindertenwohnung unzutreffender Weise im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) berücksichtigt wurden. Denn durch eine Behinderung veranlasste Mehraufwendungen können deshalb nur nach dem Zufluss/Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht werden, weil die die außergewöhnlichen Belastungen regelnden Normen weder auf die Vorschriften über die AfA (§ 7 EStG 1988) verweisen noch eine Gesetzeslücke enthalten, die eine analoge Anwendung nahelegen würden (siehe dazu Renner, Erhöhter Wohnaufwand infolge einer Behinderung, in UFSjournal 7/2011, S. 260 mit weiteren Literaturangaben; Endfellner/Plankensteiner, Aufwendungen für steuerlich abzugsfähige Hilfsmittel von Menschen mit Behinderung: aufgrund des Abflussprinzips keine AfA möglich, in SWK 3/2010, S. 61f). Somit sind die dem Bw. auf Grund der Behinderung seiner Tochter erwachsenen Mehrausgaben für die Einrichtung bzw. Ausgestaltung der Wohnung nicht entsprechend der Wertminderung anzusetzen, sondern zur Gänze im jeweiligen Jahr der Bezahlung abzugsfähig.

Baubeginn war laut Akten im Jahr 2006, Bauende im Jahr 2007. Aus den vorgelegten Bankauszügen ist zu ersehen, dass in diesen Jahren auch die Zahlungen geleistet wurden. Wäre die Finanzierung durch Eigenmittel erfolgt, wären daher die behinderungsbedingten Mehraufwendungen je nach Zahlungszeitpunkt entweder 2006 oder 2007 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Im Unterschied dazu ist bei einer Finanzierung mittels Fremdmitteln der Zeitpunkt der Tilgung des Darlehens maßgeblich, d.h. erst mit der Rückzahlung des Darlehens wird die außergewöhnliche Belastung steuerwirksam (VwGH 17.07.1998, 95/13/0270; UFS 09.04.2008, RV/0088-F/05).

Nach Angaben des Bw. ist die Errichtung der behindertengerechten Wohnung fremdfinanziert worden und ist die erste Kreditrate erst im Jahr 2007 bezahlt worden. Aus den obigen

Ausführungen folgt somit, dass die durch die Behinderung verursachten Mehrausgaben für diese Wohnung nicht bereits im Streitjahr, also im Jahr 2006, sondern erstmals im Jahr 2007 und in den Folgejahren steuerlich geltend gemacht werden können. Erst für das Jahr 2007 wird daher der ziffernmäßige Wert der behinderungsbedingten Mehrkosten (=Differenzbetrag zwischen Sonderausstattung und Standardausstattung) und die Höhe der darauf entfallenden Tilgungsraten einschließlich der Zinsen zu ermitteln sein.

Der Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2007 war, wie obig aufgezeigt wurde, nicht nur inhaltlich rechtswidrig, das Finanzamt hat bei der Entscheidung über die Aufhebung auch das ihm eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der Aufhebung ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Die Rechtswidrigkeit ist auch nicht bloß geringfügig, weil selbst bei grundsätzlicher Anerkennung der Fahrtkosten wegen der nicht zu berücksichtigenden AfA die Einkommensteuer 2006 mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Oktober 2007 um 718,50 € zu niedrig festgesetzt wurde (mit 12.691,64 € anstelle von 13.410,14 €). Somit lag die Ermessensmaßnahme nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigte die Beseitigung der Rechtskraft. Die Berufung gegen den am 2. Mai 2008 erlassenen Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 9. Oktober 2007 war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2008 war insoweit Folge zu geben, als nicht nur die Darlehenskosten für den Treppenlift sowie die Kosten für die Lebenshilfe, also insgesamt Aufwendungen im Ausmaß von 1.045,93 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen waren, sondern auch die Fahrtkosten zur Schule. Letztere konnten - wie obig dargelegt wurde - jedoch nur in Höhe von 1.673,60 € und nicht im erklärten Ausmaß von 1.778,40 € berücksichtigt werden.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Dezember 2011