

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R, H, S, S., vom 26. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 26. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers (= Bw.) für das Jahr 2006 ist am 4. November 2007 auf elektronischem Weg beim Finanzamt eingelangt. Darin wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben und der Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt. Die Anzahl der Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wurde, wurde mit drei bekanntgegeben. Unter der KZ 717 wurden Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von € 832,68 als Werbungskosten geltend gemacht.

An Sonderausgaben wurden erklärt: Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen € 2.564,11; Beiträge zur Wohnraumschaffung/-sanierung € 725,34; Kirchenbeiträge € 138,00; Spenden € 480,00 sowie der Sonderausgabenerhöhungsbeitrag für drei Kinder.

Weiters wurden außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht: Grad der Behinderung der Ehegattin M. in Höhe von 80%; Freibetrag für Magendlätkosten; nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung der Ehegattin (KZ 417) € 17.081,60; die 100%ige Kostentragung für ein Kind; nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten

der Heilbehandlung (KZ 471) € 1.756,00; Kostentragung für ein zweites Kind zu 100% sowie vier Monate Berufsausbildung.

B) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 wurde am 26. Februar 2008 erstellt und weist folgende für die Einkommensteuerberechnung maßgebliche Positionen auf:

- Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach Abzug des Werbungskostenpauschbetrages von € 132,00 in Höhe von € 68.836,58;
- Nichtberücksichtigung der Topf-Sonderausgaben, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte über € 50.900,00 liegt;
- Kirchenbeitrag € 100,00;
- außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988): € 521,40;
Selbstbehalt: € 521,40;

Freibetrag wegen Behinderung des Ehepartners (§ 35 Abs. 3 EStG 1988): € 435,00;
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung des Ehepartners: € 504,00;

nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Ehepartners nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen: € 9.604,21;

Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes: € 3.144,00;

nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen: € 1.856,26.

Nach Abzug des Alleinverdiener-, Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrages errechnete sich eine Einkommensteuer von € 17.595,47. Die Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer ergab eine Abgabengutschrift von € 2.691,74.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt:

- a) Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, haben nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt von € 5.168,93 nicht überstiegen.
- b) Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).
- c) Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (z. B. Gewerkschaftsbeiträge) seien bereits bei

der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei daher nicht möglich.

d) Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 angehören, seien nicht absetzbar.

e) Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid gehe dem Bw. gesondert zu.

Diese zusätzliche Begründung wurde am 27. Februar 2008 ausgefertigt und begründet die Abweichung des Einkommensteuerbescheides vom Antrag des Bw. wie folgt:

1) zu Punkt "außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung des Ehepartners":

Zusätzlich zu den pauschalierten Freibeträgen für die 80%ige Behinderung bzw. Diätfreibetrag seien insgesamt € 13.338,90 (bzw. € 17.081,60 lt. Erstantrag) an Aufwendungen für Heilbehandlung sowie nicht regelmäßige Aufwendungen für Hilfsmittel geltend gemacht worden.

Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellten dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt werde, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintrete. Eine "Belastung" liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß, oder sonstigem Wertverzehr führten, somit zu einer Vermögensminderung oder zu einem endgültigen Ausscheiden aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (verlorener Aufwand). Folgende Ausgaben seien als Behindertenhilfsmittel nicht anerkannt worden:

Kürzung um 65% der laufenden Kosten für den Whirlpool (siehe Arbeitnehmerveranlagung für 2003) – € 252,71, Rechnung der Fa. Humanic über € 90,00 (Schuhe), Rechnung der Fa. Intersport über Sportschuhe Marke Asics € 89,99, Rechnung der Fa. Intersport über € 79,99 betreffend ein Gerät für Gleichgewichtsübungen (MFT Fit Disc) sowie die Anschaffung eines Doppelbettes samt Matratzen der Fa. Kika über € 3.222,00. Diese Aufwendungen stellten nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dar. Nach Abzug dieser Ausgaben verblieben somit insgesamt € 9.604,21 an abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltens.

Hinsichtlich des Doppelbettes samt Matratzen werde noch bemerkt: Das angeschaffte Doppelbett samt Matratzen weise laut vorgelegter Rechnung keinerlei Spezialanfertigung aus, es sei auch für den Bw. angeschafft worden (Doppelbett). Von Herrn T sei am 18. Dezember 2007 lediglich bestätigt worden, dass es für die Ehegattin des Bw. absolut notwendig sei, einen erhöhten Schlafplatz sowie eine qualitativ hochwertige Matratze zu haben. Dieses Schreiben stelle jedoch keine ärztliche Anordnung oder medizinische Verschreibung dar. Dieses Bett samt Matratze sei grundsätzlich für jeden Steuerpflichtigen verwendbar. Es handle

sich somit um keinen Heilbehelf oder Behindertenhilfsmittel, sondern um ein Wirtschaftsgut, welches zu einer Vermögensumschichtung und nicht zu einer Vermögensminderung (verlorener Aufwand) geführt habe.

2) zu Punkt "auswärtige Berufsausbildung für Sohn B":

Im Zuge des Antrages sei der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für den Sohn B. (Student an der Technischen Universität Wien ab Wintersemester 2006/2007) für vier Monate (September bis Dezember 2006) geltend gemacht worden. Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 sei eine Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes ergangen, BGBl. 1995/624. Gemäß § 2 Abs. 2 dieser Verordnung stehe der Pauschbetrag zu, wenn die Fahrtzeit vom Wohnort zum Studienort und vom Studienort zum Wohnort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde betrage, wobei die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz (StudFG) 1992, BGBl. 1992/305, anzuwenden seien. Gemäß § 26 Abs. 3 StudFG 1992 sei eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keinesfalls mehr zumutbar. Laut der VfGH-Rechtsprechung (VfGH vom 11. Dezember 1986, B 437/80) sei für das günstigste Verkehrsmittel ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden verkehre, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige. Das müsse nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein. Laut VfGH-Rechtsprechung genüge es also, dass zumindest ein Verkehrsmittel pro Tag in jeder Fahrtrichtung innerhalb einer Stunde die Distanz zwischen beiden Orten bewältige. Hiebei habe die Fahrzeitberechnung bei der Abfahrt vom zentralen Bahnhof zu beginnen und bei der Ankunft des zentralen Bahnhofes zu enden. Innerörtliche Verkehrsverbindungen am Wohnort und am Ausbildungsort seien ebensowenig einzurechnen wie Wartezeiten (ausgenommen Umsteigewartezeiten) und Fußwege. Erwähnt werde, dass nach der Lehre und ständigen Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates die Lage einer Katastralgemeinde wie die des Hauptortes zu beurteilen sei. Es sei somit die Fahrzeit nicht nach der Lage der Katastralgemeinde, sondern nach jener der Ortsgemeinde heranzuziehen.

Die kürzeste Fahrzeit im Sinne der genannten Verordnung zwischen dem Wohnort H. (Bahnhof H.) und dem Studienort Wien (zentrale Bahnhöfe aus der Fahrtrichtung H. seien die Bahnhöfe Wien Nord und Wien Mitte) betrage laut Fahrplanauskunft in beiden Richtungen weit weniger als eine Stunde. Die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 komme für den Sohn B. nicht in Betracht.

C) Mit Schreiben vom 26. März 2008 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt B) **Berufung** und stellte den Antrag, die Aufwendungen für die Anschaffung

eines Doppelbettes samt Matratze der Firma Kika als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und auch den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes

B. Zur Begründung dieser Berufung wird ausgeführt:

1. Der Einwand des Finanzamtes, dass es sich beim Bett um ein Wirtschaftsgut handle, welches zu einer Vermögensumschichtung und nicht zu einer Vermögensminderung geführt habe, gehe fehl. Es werde auf das Erkenntnis des VfGH Slg. 16.839/2003 verwiesen, in dem der VfGH zum Ergebnis gekommen sei, dass eine denkunmögliches Gesetzesauslegung (Verletzung des Eigentumsrechtes) bei Nichtanerkennung der Kosten für eine behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers als außergewöhnliche Belastung vorliege. Behinderungsbedingte Aufwendungen – gleichgültig ob Bad oder Bett – schüfen kein umzuschichtendes Vermögen.

Der Bw. habe anstelle eines durchaus brauchbaren Ehebettes aus zwingenden medizinischen Gründen ein behindertengerechtes Bett neu anschaffen müssen. Dass hiebei keine Spezialanfertigung erforderlich gewesen sei, sondern ein serienmäßiges und demzufolge billigeres Bett der Firma Kika zufällig den medizinischen Erfordernissen entspräche, könne dem Bw. nicht zum Nachteil gereichen. Der Umstand, dass es sich um ein Doppelbett handle, führe nach Ansicht des Bw. – bei Ehegatten- nicht zu einer Halbierung der außergewöhnlichen Belastung, weil es kein Ehebett gebe, das den medizinischen Erfordernissen für eine Person mit 80%iger Minderung der Erwerbsfähigkeit der Höhe nach entspreche und das hinsichtlich der zweiten Liegestatt – auch höhenmäßig – ein Normalbett sei. Äußerstenfalls wäre im Wege der Schätzung der Anschaffungskosten der Hälftebetrag für ein Normal-Doppelbett abzuziehen, wozu allerdings wiederholt sei, dass der Bw. sein Bett – allein gestellt – durchaus weiter benützen könnte und es nur durch die Krankheit seiner Gattin untauglich geworden sei. Ein behindertengerecht eingerichtetes Bad sei naturgemäß auch für einen Nichtbehinderten benutzbar. Eine (verbesserte) Bestätigung für die medizinische Notwendigkeit eines anderen Bettes als des bisher verwendeten (und dafür, dass das serienmäßige Kika-Bett – zufällig – diese Voraussetzungen voll erfülle und mit dessen Anschaffung die erheblichen Mehrkosten einer Einzelanfertigung erspart worden seien) werde nachgereicht.

2. Zur Berufsausbildung für seinen Sohn D: Die Außergewöhnlichkeit der Belastung führe zu einer individuellen Betrachtung (VwGH vom 14. September 1994, 91/13/0229). Die Dauer der über die eigentliche Bahnfahrt hinausgehenden Fahrt mit dem Bus und der U-Bahn, die nötig seien, um von der Wohnung zum Bahnhof sowie vom Bahnhof zur Universität zu gelangen, sei bei der Beurteilung der Zumutbarkeit in die Fahrzeit miteinzubeziehen (VwGH vom 25. Februar 1998, 97/14/0043). Gleches gelte für die Wartezeit, die beim Wechsel der verschiedenen öffentlichen Verkehrsmittel entstünde (VwGH vom 14. September 1994, 91/13/0229). Die kürzeste Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von S nach H. (Bus) und

von H. nach Wien (Zug) betrage laut Fahrplan – bereits ohne U-Bahn in Wien 65 Minuten (07:25 bis 08:30).

Laut Meldezettel wohne der Bw. in einem eigenen Ort mit Namen S ca. 3,5 km von H. entfernt. Dem auf die Lage einer Katastralgemeinde abstellenden Argument halte er entgegen, dass S eine eigene Gemeinde gewesen sei und dass der Umstand, dass es im Lauf der Zeit zu Gemeindezusammenlegungen gekommen sei, ihm nicht schaden dürfe. Die Gemeindezusammenlegungen hätten organisatorische Gründe gehabt und hätten nicht dazu geführt, dass S etwa zu einem Stadtteil von H. geworden sei. Anders als die Bewohner der Stadt H., die den Bahnhof einfach per Fuß oder Fahrrad erreichten, sei der Ort S (und auch das Wohnhaus des Bw.) von H. räumlich völlig getrennt. Der angefochtene Bescheid unterstelle der Verordnung einen gleichheitswidrigen Inhalt, wenn er vermeine, sämtliche Bewohner der Stadtgemeinde H. (einschließlich aller eingemeindeten Orte) unabhängig von der Entfernung vom Bahnhof gleichbehandeln zu müssen.

D) Am 27. Mai 2008 langte ein Schreiben des Bw. mit beigelegtem Befundbericht vom 22. April 2008 beim unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, ein. In diesem Schreiben führte der Bw. Folgendes aus:

Aufgrund der leider sehr aggressiv verlaufenden Polyarthritis bei seiner Gattin – derzeit arbeitsunfähig mit Pflegestufe 1 seit 2007, ersuche der Bw., seiner Berufung stattzugeben, und Verständnis für medizinische und gesundheitliche Verordnungen in Bezug auf Beschaffung eines behindertengerechten Bettes zu haben. Der zuständige Facharzt Dr. Ö, aber auch der Amtsarzt der Bezirkshauptmannschaft H. hätten ein behindertengerechtes Bett vorgeschrieben bzw. unbedingt empfohlen. Der Rechtsanwalt des Bw. habe die Abweisung und Nichtanerkennung der Beschaffung einer gesundheitlichen Einrichtung nach medizinischer Verordnung nicht verstehen können und unterstützte den Bw. und seine Gattin in dieser Angelegenheit, nachdem er bereits einige positive Aktivitäten in gesundheitlichen Fragen bei Nichtanerkennungen habe verzeichnen können.

Außerdem sei es nicht Angelegenheit der Finanzbehörde über notwendige und erforderliche bzw. verordnete Heil- und Behindertenmittel zu entscheiden – hier ein Gesundheitsbett mit besonderer Ausführung und Matratze nach medizinischer Verordnung. Die Entscheidungen über die Diagnose, Befund und notwendige behindertengerechte Einrichtung und Anlage ist Aufgabe und Zuständigkeit unserer Mediziner. Wenn der Gesundheitszustand, die Morgensteifigkeit, die Bewegungseinschränkungen und die Schmerzen aufgrund der Entzündung im gesamten Körper, gesehen und miterlebt werden würde, würden die Beweggründe des Bw. und seiner Gattin verstanden werden.

a) Der Befundbericht von Herrn T vom 22. April 2008 lautet wie folgt:

"Dient zur Vorlage beim Finanzamt.

Diagnosen: Aggressiv verlaufende chronische Polyarthritits, Steinbrocker-Stadium IV, seit ca. 10 Jahren mit ausgeprägten sekundären Polyarthrosen und Gelenksdeformierungen.

Aufgrund der lange und aggressiv verlaufenden chronischen Gelenksentzündungen und der massiven sekundären Abnutzungerscheinungen an den Gelenken der unteren Extremitäten ist für Frau F absolut notwendig einen erhöhten Schlafplatz zu haben und eine qualitativ hochwertige Matratze zu verwenden.

Aus medizinischen Gründen wird ein behindertengerechtes Bett verordnet und vorgeschrieben, da das bestehende Ehebett im Bezug auf Betthöhe, Matratze, Einsatz und medizinischen Qualitätskriterien kein behindertengerechtes für Polyarthritispatienten ist. Es ist nicht unbedingt erforderliche eine teure Spezialanfertigung zu beschaffen, da das Bett der Fa. Kika den medizinischen Erfordernissen vollständig entspricht und außerdem preisgünstiger ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Anerkennung der Kosten eines Doppelbettes "Comforthöhe" 180 x 200 cm (€ 650,00), mit zwei Einsätzen "Grüne Linie S" je 90 x 200 cm (€ 358,00), zwei Matratzen "Tempur" je 90 x 200 cm (€ 1.908,00) und zwei Schlafkissen "Tempur Millennium" (€ 206,00), Summe: € 3.122,00, als außergewöhnliche Belastung (OZ 23 ff./2006). Desgleichen wird infolge der im September 2006 begonnenen Berufsausbildung des Sohnes D der Pauschbetrag von € 110,00 p.M. gemäß § 34 Abs. 8 EStG beantragt.

I) Der Sachverhalt für beide Streitpunkte ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Laut amtsärztlichem Gutachten (OZ 3/2006) ist die Gattin des Bw. infolge rheumatischer Polyarthritis zu 80% erwerbsgemindert.
- b) Laut Rechnungsabschrift der Fa. Kika vom 23. Jänner 2008 (OZ 27/2006) wurden am 4. November 2006 zwei Kaufverträge Nr. 367308 und 367310 mit einem Warenwert von € 3.122,00 abgeschlossen. Die Lieferung, die ein erhöhtes Doppelbett, zwei Matratzen Tempur Comfort, zwei Kissen Tempur Millennium und zwei Einsätze Grüne Linie S umfasste, wurde am 17. November 2006 durchgeführt und am 10. Dezember 2006 bezahlt.
- c) Ein erster Befundbericht zur Vorlage beim Finanzamt wurde vom Facharzt für Innere Medizin T am 18. Dezember 2007 erstellt (OZ 20/2006). Darin wird als Diagnose ausgeführt, dass die Gattin des Bw. eine aggressiv verlaufende chronische Polyarthritits, Steinbrocker-Stadium IV, seit ca. 10 Jahren habe, und dabei ausgeprägte sekundäre Polyarthrosen und Gelenksdeformierungen eingetreten seien.

Aufgrund der lange und aggressiv verlaufenden chronischen Gelenksentzündung und der massiven sekundären Abnützungerscheinungen an den Gelenken der unteren Extremitäten sei es für Frau R. unbedingt notwendig einen erhöhten Schlafplatz zu haben und eine qualitativ hochwertige Matratze zu verwenden. Aus gesundheitlichen Gründen seien die Anschaffungskosten als eine notwendige steuerlich absetzbare Maßnahme zu sehen.

- d) Ein weitergehend formulierter Befundbericht, ebenfalls für die Vorlage beim Finanzamt verfasst, wurde am 22. April 2008 erstellt und wörtlich unter Abschnitt D), a) wiedergegeben.
- e) Im September 2006 begann der Sohn D eine Berufsausbildung an der Technischen Universität Wien und pendelt zu diesem Zweck zwischen Wohn- und Ausbildungsort.
- f) Die Fahrtzeiten von und nach H. sind auszugsweise zu folgenden Zeiten möglich:

Abfahrt H. Bahnhof	07:46	07:50	Abfahrt Wien Mitte Landstraße	13:31	13:58	14:31
Ankunft Wien Mitte Landstraße	08:30	08:57	Ankunft H. Bahnhof	14:40	14:44	15:40
Fahrtzeit	0:44	1:07	Fahrtzeit	1:09	0:46	1:09
Tarifkilometer	54	54	Tarifkilometer	54	54	54

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

1) Kauf des Doppelbettes samt Zubehör:

Gemäß § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Eine solche Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Diese Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (Abs. 1).

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, wird in § 1 Abs. 1 zweiter Teilstrich bestimmt: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Gemäß § 1 Abs. 2 dieser Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

In § 4 der angeführten Verordnung wird geregelt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z. B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind. Nach § 1 Abs. 3 dieser Verordnung sind u. a. Mehraufwendungen gemäß § 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Um Kosten, die einem Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit der Krankheit seiner Gattin erwachsen als außergewöhnliche Belastung qualifizieren zu können, bedarf es einer vermögensmindernden Ausgabe (siehe auch Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III C, § 34 Abs. 1 Tz 2). Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (vgl. VwGH vom 22. Oktober 1996, 92/14/0172). Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und entsprechend der Gegenwerttheorie schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden (vgl. VwGH vom 11. Jänner 1980, 513/79). Diese "Gegenwerttheorie" findet dort ihre Grenze, wo das neu geschaffene oder angeschaffte Wirtschaftsgut bloß eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Darunter fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden, wie z. B. Prothesen, Brillen, Hörhilfen und solche Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheiten nur für Behinderte verwendet werden können (wie etwa Rollstühle) (vgl. UFS vom 22. März 2006, RV/1374-W/05).

Der Bw. verweist im Zusammenhang mit der Gegenwerttheorie auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) vom 13. März 2003, B 785/02, Slg.Nr. 16839. Dazu ist zu betonen, dass der VfGH in diesem Erkenntnis die Einrichtung eines behindertengerechten Badezimmers zu beurteilen hatte und dazu aussprach, dass der angefochtene Bescheid einen verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentum des damaligen Beschwerdeführers bedeutete. Die damals belangte Behörde nahm an, dass die Einrichtung eines behindertengerechten Badezimmers lediglich eine Vermögensumschichtung wäre.

Es ist aber auch hervorzuheben, dass der VfGH in diesem Erkenntnis unter II. 2.1. betont, dass er an der Gültigkeit der Gegenwerttheorie festhalte, weil Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung darstellten, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt werde. Der unabhängige Finanzsenat sieht sich daher auch im vorliegenden Fall darin bestätigt, dass mit der Anschaffung des streitgegenständlichen Doppelbettes samt Zubehör eine Vermögensumschichtung stattgefunden hat. Denn es ist im berufungsgegenständlichen Fall anzunehmen, dass das vom Bw. im Jahr 2006 angeschaffte Doppelbett samt Einsätzen, Matratzen und Kissen auch für jemand anderen als den Bw. und seine Gattin einen Nutzen darstellen kann. Dies ist deshalb zu bejahren, weil die Herstellung dieses Doppelbettes samt angeführtem Zubehör nicht entsprechend der Behinderung der Ehegattin des Bw. spezifisch erfolgte, sondern serienmäßig produziert wurde. Betten mit Comforthöhe und höhenverstellbaren Kopf- und Fussteilen werden offenbar im gewinnrelevanten Umfang auch vom nichtbehinderten Käuferpublikum gleichermaßen nachgefragt.

Wenn der Bw. in der Berufungsschrift ausführt, dass das Doppelbett aus zwingenden medizinischen Gründen anzufordern gewesen sei, so ist diesem Vorbringen zu entgegnen, dass die Befundberichte vom 18. Dezember 2007 und vom 22. April 2008 jeweils erst nach der Anschaffung des gegenständlichen Doppelbettes erstellt wurden und sich beide an das Finanzamt richten und nicht etwa den Bettenhersteller, um ein spezifisches der Behinderung seiner Gattin entsprechendes Bett herzustellen.

Das vom Bw. angeschaffte Schlafsystem kann daher nicht unter den Begriff "Hilfsmittel" im Sinne des oben angeführten § 4 der zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 91 /1998) subsumiert werden. Somit liegt hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen eine bloße Vermögensumschichtung vor, die einer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung entgegensteht (vgl. UFS vom 9. April 2008, RV/0088-F/05).

Der Bw. argumentiert im Ergänzungsschreiben zu seiner Berufung auch, dass es nicht die Angelegenheit der Finanzbehörde sei, über Diagnose, Befund und notwendige behindertengerechte Einrichtung zu entscheiden. Dieses Argument trifft zu. Ob allenfalls verordnete Heil- und Hilfsmittel für den jeweiligen Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG 1988 darstellen, hat allein die Abgabenbehörde unter Heranziehung der eingangs erwähnten einkommensteuerlichen Bestimmungen zu beurteilen.

2) Berufsausbildung des Sohnes D an der Technischen Universität Wien:

a) § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I 2001/59 normiert: Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche

Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro [1.500 S] pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

b) Die Verordnung BGBl. 1993/605 wurde zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 erlassen und bestimmt in § 1, dass gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305, u. a. von H. die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

c) Die Verordnung BGBl. 1995/624 ist ebenfalls zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ergangen und bestimmt in § 1, dass Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegen. Im Fall des Bw. ist davon auszugehen, dass der Wohnort H. vom Ausbildungsort Wien laut map24 rd.

56 Straßenkilometer und per Bahn rd. 54 Tarifkilometer entfernt ist. Gemäß der vorgenannten Verordnung idF BGBl. II Nr. 449/2001 liegt der Ausbildungsort innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2 Abs. 2 dieser Verordnung regelt, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

Die Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 verweist für die Fahrzeitermittlung auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes (StudFG) 1992. Die Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 stellt wie das StudFG 1992 auf den "Wohnort" und den "Ausbildungsort" ab und nicht auf die Wohnung oder die Ausbildungsstätte. Daraus folgt, dass nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden heranzuziehen ist, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen den beiden Gemeinden (Fahrtzeit Wohnort zum Studienort und retour). Hierbei ist die Fahrtzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten oder beendet wird. Auch die Studie des Österreichischen Instituts für Raumplanung, die den Verordnungen zum StudFG 1992 zugrunde liegt, rechnet mit dem jeweiligen Stadtzentrum und zentralen Bahnhöfen.

Ausgenommen von Linz und Wien wurde der jeweilige (Haupt)Bahnhof herangezogen. Für Wien werden folgende Aus- und Einstiegsstellen herangezogen: Wien Westbahnhof, Wien Franz-Josefs-Bahnhof, Wien Nordbahnhof, Wien Südbahnhof, Bahnhof Wien Mitte (vgl. UFS vom 21. März 2006, RV/0845-W/05).

Liegt die Erreichbarkeit des Studienortes mit der Bahn regelmäßig unter einer (fallweise: knapp über einer) Stunde Fahrtzeit, so ist die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar (vgl. UFS vom 29. August 2003, RV/4297-W/02). Im Fall des Bw. sind die Fahrzeiten für die Fahrt zum Studienort und zurück aus der obigen Sachverhaltsfeststellung f) ersichtlich. Daraus kann nach den vorhin ausgeführten Kriterien geschlossen werden, dass für den Sohn D die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort zumutbar ist. Erläuternd wird hinzugefügt, dass der Umstand, dass im Wohnort und im Ausbildungsort mit Verkehrsmitteln oder zu Fuß weitere Strecken zurückgelegt werden müssen, für die Beurteilung der Fahrzeiten zwischen Wohn- und Studienort nach der geänderten Verordnung irrelevant ist. Denn nach § 2 Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 i.V.m. § 22 Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. 295/2001 (anders als nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung) werden zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen **außerhalb** des Wohn- oder Studienortes (regelmäßig) anfallen, berücksichtigt, nicht aber die Zeiten, zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels. Auch Wartezeiten, Fußwege und Fahrten im Wohnort und im Studienort werden nicht berücksichtigt (vgl. UFS vom 18. August 2003, RV/4356-W/02).

Der Bw. argumentiert in seiner Berufungsschrift, dass er und seine Familie laut Meldezettel in einem eigenen Ort mit Namen "Sonnenberg" ca. 3,5 km von der Ortsmitte H. entfernt lebten. Sonnenberg sei eine eigene Gemeinde gewesen. Der Umstand, dass es im Lauf der Zeit zu Gemeindezusammenlegungen gekommen sei, dürfe ihm (bei der Beurteilung dieser steuerrechtlichen Frage) nicht schaden. Dem ist zu entgegnen, dass bei Katastralgemeinden zu prüfen ist, ob die Ortsgemeinde, der sie zugehören, in einer der oben genannten Verordnungen angeführt ist. Dies gilt auch für entlegene Teile einer Katastralgemeinde und auch dann, wenn sich in der Katastralgemeinde ein eigener Bahnhof befindet. Zur Beurteilung der Fahrtzeit zwischen Wohngemeinde und Ausbildungsgemeinde kommt es allein auf den zentralen Bahnhof in der Ortsgemeinde an (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, 2. Bd., Anm. 70 zu § 34, sowie UFS vom 12. August 2003, RV/4223-W/02). Die Gemeinde H. ist in der Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 eine unter § 1 angeführte Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar ist.

Die vom Bw. dazu zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 14. September 1994, 91/13/0229, und vom 25. Februar 1998, 97/14/0043, sind nicht zu der ab dem Veranlagungsjahr 2002

geltenden Rechtslage ergangen und können insofern der Berufung des Bw. in diesem Punkt nicht zum Erfolg verhelfen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Juli 2008