

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf über die Beschwerde vom 10.3.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 8.2.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 und über die Beschwerde vom 7.2.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 7.1.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern 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 bezog in den strittigen Jahren nichtselbständige Einkünfte von zwei Arbeitgebern. Neben verschiedenen Werbungskosten machte er in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 Sonderausgaben für Beiträge und Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum in Höhe von Euro 9.007,61 und tatsächliche Kosten anstelle der Pauschbeträge im Zusammenhang mit der Behinderung seiner Tochter A in Höhe von Euro 5.921,54 als außergewöhnliche Belastungen geltend. Der Grad der Behinderung beträgt laut Beilage zur Erklärung 70%. Es wurden erhöhte Familienbeihilfe und Pflegegeld ausbezahlt.

Das Finanzamt forderte daraufhin vom Beschwerdeführer die Übermittlung der Belege für die beantragten Werbungskosten, das Fahrtenbuch für die eigenen Reisekosten und die Reisekosten für die Tochter und weiters die Belege für den behindertengerechten Umbau

in der Höhe von € 2.836,12, der nach der übermittelten Beilage zur Erklärung Teil der geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen für die Tochter war.

Das Finanzamt führte in der Folge mit Bescheid vom 8.2.2010 die Veranlagung für das Jahr 2008 durch und berücksichtigte begründungslos Werbungskosten in Höhe von € 7.838,39, „Topfsonderausgaben“ in Höhe von € 730,00 und nachgewiesene Kosten aus der Behinderung der Tochter nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 889,40.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde wird eingewendet, dass bei der Berechnung des Jahresausgleiches unter den außergewöhnlichen Belastungen 2008 der barrierefreie Umbau für seine Tochter in Höhe von € 21.545,13 zu berücksichtigen sei.

Für das Jahr 2009 führte das Finanzamt wegen des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes und mangels Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung mit Einkommensteuerbescheid vom 7.1.2011 eine amtswegige Veranlagung durch, die zu einer Abgabennachforderung in Höhe von € 3.759,55 führte. Im Zuge der fristgerecht eingereichten Beschwerde wurde eine „berichtigte“ Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 übermittelt. Neben Werbungskosten wurden wiederum Sonderausgaben für Beiträge und Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum in Höhe von € 4.380,00 und unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) als außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 17.294,66 geltend gemacht. Nach Überprüfung der nachgereichten Belege erließ das Finanzamt sowohl für 2008 als auch für 2009 die Beschwerde vorentscheidungen vom 12.8.2011, wobei für 2008 lediglich die Topfsonderausgaben von € 730 auf € 1.095 erhöht wurden und für 2009 Werbungskosten in Höhe von € 4.063,59, Topfsonderausgaben in Höhe von € 1.095,00, jedoch keine außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wurden.

Bezüglich der nunmehr strittigen Aufwendungen für den behindertengerechten Hausumbau führte das Finanzamt begründend aus, dass unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0172, Aufwendungen für die Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes, soweit nicht spezifisch behindertengerechte Baumaßnahmen gesetzt werden würden, nicht als außergewöhnliche Belastung angesehen werden könnten. Das Haus des Beschwerdeführers sei auf Grund der aufliegenden Unterlagen bereits im Jahr 1996 saniert und bewohnbar gemacht worden. Im Jahr 2007 sei die Baubewilligung über den Um- und Zubau des Wohnhauses erfolgt. Laut den vorliegenden Rechnungen könne nur von einer normalen Sanierung ausgegangen werden. Aus den Rechnungen sei nicht ersichtlich, dass zusätzliche behindertenspezifische Einbauten vorgenommen worden seien, die zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten. Nach Ansicht des Finanzamtes seien sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Zu- und Umbau des Wohnhauses zu sehen. Das gelte sowohl für den Badumbau, die Heizung, Keller, Terrasse, Windfänge und Überdachung. Die Aufwendungen seien jedoch als Sonderausgaben unter

Berücksichtigung des Sonderausgabenerhöhungsbetrages für drei Kinder anerkannt worden.

In den dagegen erhobenen Vorlageanträgen wird vorgebracht, dass noch Beweismittel nachgereicht werden würden. Mit Ergänzungsschreiben vom 10.10.2011 wird eine Rechnung der Firma B über sanitäre Rohinstallation, Ausstattung und Montage, Fliesen, Fliesenverlegungsarbeiten und Verfugung über € 16.723,54 nachgereicht. Weiters wird darauf hingewiesen, dass Bauholz 2008 für die Rampe sowie für einen Holzsteg um das Haus verwendet worden sei, damit das behinderte Kind mit Hilfe des Rollstuhles in das Haus und um das Haus fahren könne. Im Jahr 2008 sei das Pendlerpauschale gestrichen worden. Die Voraussetzungen dafür seien auf Grund nicht vorhandener öffentlicher Verkehrsmittel gegeben gewesen. 2009 seien das Badezimmer sowie die Toilette rollstuhlgerecht adaptiert worden. Weiters seien in den Erklärungen außergewöhnliche Belastung erklärt worden, die betragsmäßig über dem Pauschbetrag liegen würden. Sollte die Kürzung der außergewöhnlichen Belastungen zu einem Betrag führen, der unter dem Pauschbetrag liegen würde, werde ersucht, den Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In einem ergänzenden Schreiben vom 29.9.2018 informierte der Beschwerdeführer nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes darüber, dass sein zweites Kind, Tochter A, am XX geboren wurde und auf Grund ihrer MMC-Behinderung (spina bifida) sie ihre zwei Jahre zuvor bezogene und gänzlich sanierte Hauptmietwohnung in Graz aufgeben hätten müssen. Sie hätten sich sodann im Jahr 1996 entschlossen, das auf dem Anwesen seiner Eltern in C befindliche, bereits baufällige Kleinbauernhaus zu sanieren bzw. neu zu errichten. Vom Altbestand seien nur die Grundmauern und die Decke bestehen geblieben. Bereits damals hätten sie auf die Bedürfnisse ihrer Tochter bei den Baumaßnahmen Rücksicht zu nehmen gesucht. In den ersten Lebensjahren hätte ihre Tochter noch mit einem Gehwagerl sich fortbewegen können, ab der Volksschulzeit hätte sie aber ständig eines Rollstuhls bedurft. So habe er sich durchgerungen, im Wohnbereich von A, besonders Bad/WC betreffend, rollstuhlgerechte Umbaumaßnahmen vorzunehmen; dazu eine Berampung des Hauses sowie eine befahrbare Holzterrasse mit darunterliegender, einfach zu handhabender ökologischer Luftheizung. Die Abänderung des Heizungssystems sei erforderlich gewesen, da im nunmehr einheitlichen Bad/WC-Bereich eine Bodenheizung installiert hätte werden müssen (in Hinblick regelmäßige Katheterisierung, etc.). Rampen und A Wohnbereich vorgebaute Terrasse seien mit Glas überdacht worden. Wie den ursprünglichen Bauplänen sowie den 10 Jahre späteren Umbauplänen zu entnehmen sei, würden die Umbaumaßnahmen in erster Linie die Bedürfnisse seiner Tochter A betreffen; diese habe er auch testamentarisch für sie festgehalten. Gewiss würden das erneuerte Heizungssystem sowie die reaktivierte Terrasse auch den weiteren Familienmitgliedern zu Gute kommen, im Alter oder bei etwaigen Gebrechen möglicherweise auch die Rampen.

Anlässlich eines Erörterungsgesprächs am 25.10.2018 gab der Beschwerdeführer im Beisein von Vertretern des Finanzamtes einleitend klarstellend zu Protokoll, dass die beantragten und vom Finanzamt nicht gewährten Werbungskosten nicht mehr Gegenstand der Beschwerdeverfahren sind. Weiters wiederholte der Beschwerdeführer unter Zugrundelegung der Baupläne aus den Jahren 1996 und 2008 sein bisheriges Vorbringen. Ergänzend verwies er darauf, dass ab 1998 die gesamte Familie in diesem Haus gewohnt habe. Beweggründe für den Umbau seien die Bedürfnisse seiner Tochter gewesen, weil sie an den Rollstuhl gebunden sei und man den Verlauf der Krankheit schwer einschätzen hätte können. 1996 sei ebenfalls bereits ein Badezimmer komplett neu eingebaut worden. Das Zimmer von A sei immer neben dem Badezimmer gewesen und wie aus dem Plan 2008 ersichtlich mit einer Schiebetür verbunden worden. Im Dachgeschoss sei der Bereich der anderen Familienmitglieder gewesen. Ein Badezimmer habe es dort nicht gegeben, aber alle Anschlüsse dafür seien vorhanden. Das Badezimmer unten sei von allen mitbenützt worden. Das Badezimmer vor dem Umbau 2008 sei nicht behindertengerecht errichtet worden. Ursprünglich sei das Bad mit einer Stromheizung beheizt worden. Der andere Bereich mit Holz und Wärmespeicher. Ab 2008 sei eine Luftheizung für das gesamte Haus mit normalen Heizkörpern eingebaut worden. Die Heizung sei unter der Terrasse errichtet worden. Den Zusammenhang der Heizung mit A sehe er in der Bodenheizung im Badezimmer, weil darunter sich Felsen befinden würden. Den behinderungsbedingten Zusammenhang der Terrasse sehe er darin, dass A ins Freie hinausfahren könne. Den behinderungsbedingten Zusammenhang der Errichtung der Windfänge sehe er darin, dass A über die Rampen in das Haus fahren könne. Der Boden im Badezimmer sei teilweise ein Natursteinteppich. Anstatt der Rampen seien vorher Stiegen gewesen. Für zwei Eingänge seien Rampen und Windfänge errichtet worden.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist darauf, dass ursprünglich alles als Errichtungskosten, also Sonderausgaben, beantragt worden sei und erst im Beschwerdeverfahren seien die Kosten als behindertenbedingter Umbau beantragt worden. Außergewöhnliche Belastungen würden nur dann vorliegen, wenn kein Mehrwert geschaffen werde. Weiters zeigt er auf, dass im Jahr 2008 eine Anzahlung in Höhe von € 10.000,00 an die Firma B betreffend den Badumbau geleistet worden sei. Dieser Betrag sei im Jahr 2009 noch einmal beantragt worden, indem die gesamte Rechnung als außergewöhnliche Belastung beantragt wurde. Über konkretes mehrmaliges Befragen gibt der Beschwerdeführer an, keine Förderungen für den Umbau erhalten zu haben.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

§ 34 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) lautet auszugsweise:
"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: [...]"

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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."

§ 35 EStG 1988 sieht für den Fall von behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung eines Steuerfreibetrages vor. Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle dieses Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 leg.cit.) geltend gemacht werden.

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

"§1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen - durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, - bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder - bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Aus dem Zusammenspiel dieser Vorschriften ergibt sich, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung eines (unterhaltsberechtigten) Kindes veranlasst sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, und zwar unabhängig davon, ob für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bzw. Pflegegeld bezogen wird (vgl. in diesem Sinne auch Lohnsteuer-Richtlinien 2002, Rz. 864).

Unter Belastungen im Sinn des § 34 EStG 1988 sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0006) 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 (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). 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).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind somit in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann allerdings 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, und 29.7.2010, 2010/15/0003).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis B 785/02 vom 13.3.2003 zum Ausdruck gebracht, dass unter "nicht regelmäßig anfallenden Hilfsmitteln" iSd § 4 der

oben zitierten Verordnung auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden verstanden werden müssen, würden doch andernfalls aus dem Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen im Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld unsachlich wäre.

Den "Gegenwertgedanken", dass nämlich eine außergewöhnliche Belastung dann nicht vorliegt, wenn eine bloße Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt, erachtet der VfGH auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen nicht schlechthin als unbeachtlich. Müsse aber realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes nicht abgegolten würden, dann könne von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. In diesem Zusammenhang verwies der VfGH auch auf sein Erkenntnis VfSlg. 9596/1982, in welchem er die Auffassung vertreten hat, dass der infolge einer Körperbehinderung erforderliche Einbau eines Aufzuges in einem Zweifamilienhaus zu keiner Werterhöhung führe. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert sein und daher einen Aufzug dringend benötigen werde, sei derart gering, dass dieser Fall vernachlässigt werden könne.

Der behinderungsbedingte Hausumbau bzw. –zubau des Beschwerdeführers umfasste ein Badezimmer, eine neue Heizung für das gesamte Haus, die Erneuerung einer Terrasse, zwei Rampen samt Überdachungen und Windfänge für die beiden Eingänge. Aus der im Jahr 2007 zur Bauverhandlung verfassten Verhandlungsschrift über die Baubewilligung des Umbaus ergibt sich unter anderem, dass der Bauwerber (Beschwerdeführer) beabsichtige, beim bestehenden Wohnhaus im Kellergeschoß einen Technikraum mit Stiegenaufgang auf die Terrasse und im Erdgeschoß eine Terrasse mit Überdachung, 2 Windfänge mit Eingängen als Bestand und Neu ins bestehende Erdgeschoß sowie außenseitige Gangüberdachungen für Treppen und Rampen für Zugang und Zufahrt mit Behindertenfahrzeugen zu errichten. Beim nord- und ostseitigen Zubau sei zu beachten, dass ein behindertengerechter Zustand laut den derzeit geltenden Vorschriften hergestellt werde.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass nach den vorliegenden Rechnungen nur von einer normalen Sanierung ausgegangen werden könne. Aus den Rechnungen sei nicht ersichtlich, dass zusätzliche behindertenspezifische Einbauten vorgenommen worden seien, die zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten. Nach Ansicht des Finanzamtes seien sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Zu- und Umbau des Wohnhauses zu sehen. Das gelte sowohl für den Badumbau, die Heizung, Keller, Terrasse, Windfänge und Überdachung.

Dieser Ansicht kann sich das Bundesfinanzgericht nur hinsichtlich der Aufwendungen für die Heizung, die Terrasse und die Windfänge aus folgenden Gründen anschließen: Unter Zugrundelegung der oben zitierten Judikatur (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0006), wonach unter einer außergewöhnlichen Belastung nur vermögensmindernde Ausgaben,

also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind, und denen jene Ausgaben gegenüberstehen, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172), ist davon auszugehen, dass durch die Aufwendungen für die neue Heizung für das gesamte Haus samt Technikraum im Keller, die Reaktivierung der Terrasse und die Errichtung der Windfänge ein entsprechender Gegenwert erlangt wurde, der zu einer Wertsteigerung des Hauses geführt hat.

Bezüglich der Heizung ist zu berücksichtigen, dass das Haus vor dem Umbau 2008 nach den Angaben des Beschwerdeführers mit Holz und Strom beheizt wurde. Nach der vorgelegten Rechnung in Höhe von Euro 29.398,46 umfasste die Erneuerung der Heizung die Wärmepumpenanlage samt Zubehör, 13 Heizkörper samt Zubehör, Rohrleitungen samt Zubehör, die Elektroinstallation und die gesamte Montage der Heizungsanlage. In seinem Schreiben vom 14.4.2010 begründete der Beschwerdeführer die Notwendigkeit der Umstellung des Heizungssystems im Zuge des behindertengerechten Umbaus damit, dass vor allem der Nassbereich (Bad, WC) vom Boden aus mit Wärme versorgt hätte werden müssen und verweist mit Schreiben vom 29.9.2018 ergänzend auf die regelmäßige Kathetherisierung.

Durch den Einbau einer, wie er selbst sagt, einfach zu handhabenden ökologischen Luftheizung für das gesamte Haus, hat sich die Heizsituation im Vergleich zu früher wesentlich vereinfacht und damit verbessert. Auch wenn A durch die neue Heizung im Zusammenhang mit ihrer Behinderung profitiert, ist von einer Vermögensumschichtung auszugehen, da das Haus auf Grund der modernen, effizienteren und einfacher handzuhabenden Heizung eine Wertsteigerung erfahren hat.

Ebenso ist die Reaktivierung der Terrasse zu beurteilen. Durch eine nach Süd-Westen ausgerichtete Aufenthaltsmöglichkeit im Freien in Form einer Terrasse wird nach der Verkehrsauffassung kein behinderungsbedingter Aufwand getätigt, da dadurch zum einen keine behinderungsspezifisch notwendige Einrichtung geschaffen wurde und zum anderen ein derartiges Bauwerk durch die Aufenthaltsmöglichkeit im Freien allgemein zur Erhöhung der Lebensqualität beiträgt. Zudem kann auf Grund des Umstandes, dass dadurch der Wert des Hauses insgesamt gesteigert wurde und für einen virtuellen Käufer das Haus dadurch an Attraktivität gewonnen hat, nicht von einem verlorenen Aufwand gesprochen werden.

Bezüglich der Errichtung der beiden Windfänge und der Überdachungen der zu den Windfängen führenden Rampen ist nicht erkennbar bzw. wurden auch keine geeigneten Gründe vorgebracht, wonach die behinderungsbedingte Notwendigkeit der Errichtung dieser Bauwerke zu ersehen wäre. Es kann nicht bestritten werden, dass es bei Niederschlag komfortabler und bequemer ist, mit Hilfe von Überdachungen in das Haus gelangen zu können, als ohne diese Zubauten. Überdies hat sich durch die Errichtung der beiden Windfänge mit einer Größe von 5,78 m² und 7,63 m² die Wohnnutzfläche um

insgesamt 13,41 m² erhöht. Auch wird durch derartige Anbauten das Mauerwerk des Hauses in diesen Bereichen besser gegen verschiedene Umwelteinflüsse geschützt. Gesamt gesehen wird der Wert des Hauses durch die errichteten Überdachungen der Rampen und den zu den Eingängen angebauten Windfängen gesteigert, weswegen kein verlorener Aufwand vorliegt.

Obwohl der Beschwerdeführer vermeint, dass diese Aufwendungen vor allem im Interesse seiner behinderten Tochter A getätigt wurden und somit aus seiner Sicht subjektiv betrachtet behinderungsbedingten Umbau darstellen, liegt nach der Verkehrsauffassung kein durch die behinderungsbedingte Benützung verlorener Aufwand vor, da durch diese Bauwerke ein Gegenwert geschaffen wurde, der den Wert des Hauses erhöht hat. Der Beschwerdeführer hat durch diese Aufwendungen keinen Vermögensschaden erlitten, sondern die Kosten für diese Aufwendungen spiegeln sich in den entsprechenden Wertsteigerungen wieder. Die Aufwendungen für die neue Heizung, die Reaktivierung der Terrasse, die Überdachung der Rampen und die beiden Windfänge stellen daher keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Bezüglich der Aufwendungen für das Badezimmer und der Rampen kann sich das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht der Ansicht des Finanzamtes anschließen: Das Badezimmer wurde nach den Angaben des Beschwerdeführers und den vorgelegten Plänen im Zuge der Sanierung des Hauses im Jahr 1996 neu errichtet. Dabei wurden im vorgesehenen Bereich Zwischenwände eingezogen und insgesamt 4 Türen eingebaut, sodass ein Vorraum, ein abgetrenntes WC und das eigentliche Bad entstanden sind. Ab dem Jahr 1998 hat die gesamte Familie in dem sanierten Haus gewohnt und das neu errichtete Badezimmer benützt. Die Pläne für die neuerlichen Umbaumaßnahmen stammen aus dem Jahr 2007. Folgt man der Entscheidung des UFS vom 27.8.2004, RV/0274-L/03, beträgt die gewöhnliche Nutzungsdauer der Wandverfliesung eines Bades ca. 20 Jahre und die der Waschtisch- bzw. WC-Anlage ca. 15 Jahre.

Wenn bereits nach 10 Jahren der Entschluss gefasst wird, das Badezimmer komplett umzubauen, so kann nicht davon ausgegangen werden, dass auf Grund der natürlichen Abnutzung der Umbau erforderlich gewesen wäre und es sich um eine normale Sanierung gehandelt hat. Im Hinblick auf die nicht anzuzweifelnden Angaben des Beschwerdeführers im Erörterungsgespräch hat sich die Notwendigkeit des Umbaus des Bades auf Grund des nicht vorhersehbaren Krankheitsverlaufs von A insofern ergeben, als sie sich zuerst noch mit dem Gehwagerl, aber ca. ab dem Volksschulalter nur noch mit dem Rollstuhl fortbewegen hätte können. Aus der Gegenüberstellung der Baupläne aus dem Jahr 1996 und 2008 ist erkennbar, dass auf Grund der eingebauten Zwischenwände und Schwenktüren die selbständige Benützung der WC-Anlage mit einem Rollstuhl vor dem Umbau 2008 nicht möglich war. Dass der Badumbau aus behinderungsbedingten Gründen erfolgt ist, zeigt sich deutlich auch darin, dass die im Jahr 1996 errichteten Zwischenwände im Jahr 2008 samt den eingebauten Türen wieder abgetragen und die bestehenden Türen (vom Vorraum in das Badezimmer und von As Zimmer in das Badezimmer) durch (platzsparende) Schiebetüren ersetzt wurden.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes zu der Überzeugung, dass der (vorgezogene) Badumbau seine ursächlich Begründung in der nicht möglichen selbständigen Benützung des bisherigen Bades und der Toilette durch die mittlerweile 14 Jahre alt gewordene behinderte Tochter A des Beschwerdeführers hatte und die diesbezüglichen Kosten als behinderungsbedingter Umbau außergewöhnliche Belastungen darstellen. Der Umstand, dass es sich bei dem Bad um das einzige Badezimmer im Haus gehandelt hat und somit von der gesamten Familie mitbenützt wurde, hat darauf keinen Einfluss, da aus der Sicht der nichtbehinderten Familienmitglieder ein Umbau bzw. eine Sanierung nicht erforderlich gewesen wäre. Hinzu kommt, dass vor dem Umbau das WC getrennt vom Bad benützt werden konnte und nach dem Umbau das Bad und WC in einem Raum sich befunden haben, wodurch die Benützung bei einer insgesamt fünfköpfigen Familie zu gewissen Einschränkungen geführt haben könnte. Damit kommt zum Ausdruck, dass für die übrigen Familienmitglieder die getrennte Bad-WC-Situation zufriedenstellender gewesen wäre.

Bezüglich einer Wertsteigerung des Hauses durch ein ca. 10 Jahre jüngerer Bad ist darauf hinzuweisen, dass diese Wertsteigerung im Hinblick auf den behindertengerechten Umbau dadurch ausgeglichen wird, daß, wie der VfGH in seinem Erkenntnis vom 17.12.1982, B220/81 (Vfslg. 9596/1982), sinngemäß ausgeführt hat, die Wahrscheinlichkeit, dass ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise körperbehindert sein und daher ein derartiges Bad benötigen werde, derart gering ist, dass dieser Fall vernachlässigt werden kann.

Der Beschwerdeführer beantragte weiters die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Berampung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Im Schreiben der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung vom 10.10.2011 wird darauf hingewiesen, dass das Bauholz 2008 für die Rampe sowie für einen Holzsteg um das Haus verwendet worden sei, damit A mit Hilfe des Rollstuhles in das Haus und um das Haus fahren könne. Aus den nachgereichten Fotos ist allerdings zu ersehen, dass zu den beiden Eingängen Rampen aus Beton angebaut wurden, um durch den Ausgleich des Höhenunterschiedes mit einem Rollstuhl selbständig zu den Eingängen und somit in das Haus gelangen zu können. Hiezu ist anzumerken, dass für einen Rollstuhlfahrer das selbständige Überwinden von Stufen praktisch unmöglich ist und daher Aufwendungen für Auffahrrampen grundsätzlich als behinderungsbedingte Aufwendungen zu beurteilen sind. Aus den vorgelegten Rechnungen sind jedoch Arbeiten betreffend die Errichtung der Rampen nicht zu ersehen. Es müsste sich dabei um eine Rechnung einer Baufirma handeln, da nach dem Foto offensichtlich Grabungs-, Schalungs- und Betonierarbeiten erforderlich waren. Die vorgelegte Rechnung über € 5.684,99 der Firma D über Lär-Bauholz, Lär-Bretter, Fi-Bretter, Lär-Brettschichtholz, Lär- Nut- u. Federbretter in verschiedenen Stärken samt Zustellung hat offensichtlich die Überdachung der Rampen und Windfänge und die reaktivierte Terrasse betroffen. Von einem Holzsteg oder Holzgeländer ist auf dem vorgelegten Foto nichts zu erkennen. Die Überdachungen der Rampen und die Windfänge selbst stellen ebenso

wie die Terrasse keine behindertenspezifischen Aufwendungen dar, sondern sind als Vermögensumschichtung zu werten.

Die Kosten für die Baubewilligung in Höhe von € 200,75 stellen ebenfalls keine außergewöhnlichen Belastungen dar, da für den Badumbau keine Baubewilligung erforderlich gewesen wäre.

Im Veranlagungsjahr 2008 werden somit folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt:

Laut Beilage zur Erklärung für das Jahr 2008 wurde die Berücksichtigung von € 2.836,12 und in der Beschwerde vom 7.3.2010 € 21.545,13 als außergewöhnliche Belastung beantragt. Im Schreiben vom 14.4.2010 werden über Ersuchen des Finanzamtes folgende Belege bezüglich des in der Beschwerde genannten Betrages in Höhe von € 21.545,13 für den behindertengerechten Umbau aufgelistet:

Firma3 / Badboden	€ 1.461,18
Bauholz für Berampung (D)	€ 5.684,99
Firma1 / Badumbau	€ 2.736,86
Firma2 / Terrassenarbeiten	€ 1.461,35
Gemeinde / Baubewilligung	€ 200,75
Bad- und Heizungsinstallation, Anzahlung	€ 10.000,00
Summe	€ 21.545,13

Betreffend den Badumbau wurde eine Rechnung aus dem Jahr 2009 über € 16.723,54 vorgelegt, wofür im Jahr 2008 eine Anzahlung in Höhe von € 10.000,- geleistet wurde. In der Rechnung werden Leistungen für die sanitäre Rohinstallation, Ausstattung und Montage, Fliesen, Verfliesungsarbeiten und Verfugung beschrieben. Weitere Aufwendungen für den Badumbau ergeben sich aus der Rechnung der Firma Firma1 vom 13.8.2008 über € 2.905,69 und dem dazugehörigen Einzahlungsbeleg, dem als Verwendungszweck „Badumbau“ zu entnehmen ist.

Einer weiteren Rechnung in Höhe von € 1.461,18 betreffend den Badboden der Firma Firma3 ist zu entnehmen, dass es sich dabei um die Bodengestaltung mit einem Natursteintepich gehandelt hat. Aus einem übermittelten Foto ist ersichtlich, dass das Bad grundsätzlich über einen Klinkerboden verfügt und ein anderer Teil mit diesem Natursteintepich ausgelegt wurde. Hiezu ist anzumerken, dass grundsätzlich nur Produkte einer Standardausstattung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Da es sich bei einem Natursteintepich nach den aus der Rechnung ersichtlichen Kosten nicht um ein Standardprodukt handelt, konnten diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Für das Jahr 2008 sind daher die Anzahlung an die Firma B für das Bad in Höhe von € 10.000,

ein Betrag in Höhe von € 2.736,86 an die Firma Firma1 für Badumbau und die laut Beschwerdevorentscheidung vom 12.8.2011 vom Finanzamt gewährten nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 889,40, also insgesamt € 13.626,26, als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Im Veranlagungsjahr 2009 werden folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt:

Für das Jahr 2009 wurde in der berichtigten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2009 im Zuge der Beschwerde beantragt, unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel im Zusammenhang mit dem behindertengerechten Umbau in Höhe von Euro 17.294,66 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Aus der Beilage zur Erklärung ist ersichtlich, dass es sich dabei um folgende Aufwendungen handelt:

E (Begleithund)	€ 329,78 (keine Belege vorgelegt)
B, beh. Adaptierung Bad	€ 16.054,00
D	€ 218,03
Firma4	€ 270,12
Firma5	€ 422,73 (kein Beleg vorhanden)
Summe	€ 17.294,66

Wie im Jahr 2008 werden die Aufwendungen für den Badumbau als behindertenbedingt beurteilt und stellen außergewöhnliche Belastung dar. In der Beilage zur Erklärung für das Jahr 2009 werden die Aufwendungen für den behinderungsbedingten Badumbau der Firma B mit € 16.054,00 angegeben. Da im Jahr 2008 davon bereits € 10.000 berücksichtigt wurden, verbleibt für 2009 ein Restbetrag von € 6.054.

Die angeführten Aufwendungen betreffend E und Firma5 wurden keine Belege vorgelegt. Die Aufwendungen an die Firma D betreffen Lä-Bretter und –Staffel für die nicht behinderungsbedingte Reaktivierung der Terrasse bzw. die Überdachung der Rampen. Lediglich die Aufwendungen für Edelstahlseile samt Anbauteilen stellen behinderungsbedingte Aufwendungen dar, da aus den vorgelegten Fotos zu erkennen ist, dass die Seile als Begrenzung auf einer der Rampen gespannt wurden und dadurch offensichtlich verhindert werden soll, mit dem Rollstuhl von der Rampe abzukommen. Im Jahr 2009 werden daher insgesamt Aufwendungen für die Restzahlung in Höhe von € 6.054,00 an die Firma B für das Bad und ein Betrag in Höhe von € 270,12 an die Firma Firma4, also insgesamt € 6.324,12 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt.

Pendlerpauschale:

Der Arbeitgeber F hat bei der Lohnverrechnung im Jahr 2008 ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.267,50 und im Jahr 2009 in Höhe von € 1.356,00 steuermindernd

berücksichtigt. Das Vorbringen im Vorlageantrag, wonach das Pendlerpauschale im Jahr 2008 gestrichen worden sei, ist insofern unrichtig, als sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2008 das Pendlerpauschale laut Lohnzettel beim Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet und laut Veranlagung wieder abgezogen wurde. Da das Pendlerpauschale jedoch bereits bei der Lohnverrechnung laut Lohnzettel steuermindernd berücksichtigt wurde, hat dies keine Auswirkung auf die steuermindernde Wirkung der ausgewiesenen Beträge laut Lohnzettel. Das Pendlerpauschale wurde daher nicht gestrichen.

Zum Antrag des Beschwerdeführers, den Pauschbetrag betreffend die Behinderung der Tochter A zu berücksichtigen, wird auf die diesbezüglichen klarstellenden Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien Rz 857 ff verwiesen, wonach bei Bezug der erhöhten Familienbeihilfe und Pflegegeld Pauschbeträge grundsätzlich nicht zu gewähren sind.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. November 2018

