



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 21. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 6. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idgF werden nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Sohnes J. in Höhe von 1.111,- € als außergewöhnliche Belastung (§34 EStG 1988) berücksichtigt. Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2006 ergeben sich dadurch keine Änderungen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), verheiratet, Alleinverdiener, bezieht Familienbeihilfe für drei Kinder, wobei für einen Sohn wegen Behinderung die erhöhte Familienbeihilfe zusteht. Das Kind, geboren 1996, leidet seit seiner Geburt an einer Cerebralparese (spastische Diparese) mit schweren Beeinträchtigungen der Beinmotorik. Aufgrund dieser Behinderung besteht für den Sohn ein Pflegegeldanspruch der Stufe 5 des Bundespflegegeldgesetzes. Vom Bundessozialamt wurde eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 80% festgestellt. Auf dem Behindertenpass des Bundessozialamtes findet sich der Vermerk: *Dem Inhaber dieses Passes ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder*

Gesundheitsschädigung unzumutbar. Vom Straßenamt der Stadt X wurde dem Sohn wegen des Vorliegens einer dauernden, starken Gehbehinderung eine Genehmigung gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung (StVO) erteilt, welche zum Parken von Kraftfahrzeugen auf gekennzeichneten Behindertenparkplätzen berechtigt.

Mit Kaufvertrag vom 28. August 2003 hatte der Bw. einen PKW der Marke MAZDA MPV (Vorführwagen, Kombi mit 7 Sitzplätzen) zum Kaufpreis von 27.398,- € (inkl. UST und NOVA) erworben. Die Anschaffung des Fahrzeuges war durch Aufnahme eines Kredites in Höhe von 28.000,- € bei der X-Bank finanziert worden. Die Rückzahlungsraten für diesen Kredit machte der Bw. ab 2003 im Rahmen seiner Anträge auf Durchführung von Arbeitnehmerveranlagungen (ANV) als außergewöhnliche Belastungen geltend. Im Zuge der Überprüfung der ANV für 2005 lehnte das Finanzamt X. (FA) die beantragte Berücksichtigung der Kreditrückzahlungen für den Autokauf ab, weil es sich bei den als Kosten der Behinderung des Sohnes geltend gemachten Anschaffungskosten für den PKW um keine außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) handle.

In der Berufung gegen den in diesem Sinn ergangenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid für 2005 wendete der Bw. ein, das strittige Fahrzeug stehe sehr wohl im Zusammenhang mit der Behinderung seines Sohnes. Es sei angeschafft worden, um diesen zu medizinisch notwendigen und auch ärztlich verordneten Therapien bzw. in die Schule bringen zu können. Da sich sein Sohn nur mit Gehhilfen fortbewegen könne, sei es notwendig dabei jeweils Rollstuhl, Rollator, Buggy und Gehstöcke mitzubefördern. Ausschließlich der Transport des Sohnes und der Platzbedarf für dessen Gehbehelfe habe den Ankauf eines großen Familienwagens erforderlich gemacht. Das Fahrzeug stelle für den Sohn ein nicht regelmäßig anfallendes Hilfsmittel im Sinne der abgabenrechtlichen Bestimmungen dar.

Der Bw. untermauerte sein Vorbringen durch Vorlage verschiedener Unterlagen (Bestätigungen der Universitätsklinik Graz/Abteilung für Kinderchirurgie und der Therapieeinrichtung, an welcher der Sohn regelmäßig betreut wird (Ambulatorium für körper- und mehrfach behinderte Menschen); Behindertenpass des Bundessozialamtes; Ausweis der Stadt X gemäß § 29b StVO, KFZ-Zulassungsschein (lautend auf dem behinderten Sohn als Zulassungsbesitzer); Kaufanbot und Rechnung zum Fahrzeugerwerb; Bestätigung der Bank über den ursprünglichen Kreditbetrag, den zum 31.12.2005 aushaltenden Saldo und die im Jahr 2006 geleisteten Rückzahlungen sowie Zusage einer Privatstiftung vom September 2003 über die Förderung des PKW-Ankaufes mit einem Zuschuss von 1.000,- €).

Im Zuge des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens teilte der Bw. weiters mit, dass er die Fahrtkosten zu den Heilbehandlungen des Sohnes von der Behindertenhilfe der Stadt X erstattet erhalte.

Nach einer persönlichen Rücksprache mit dem Bw., bei welcher ihm das FA die Rechtslage dargelegt hatte, erging in Bezug auf die Kosten der PKW-Anschaffung eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE). Weitere Kosten in Höhe von 1.111,- € für Hilfsmittel im Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes wurden dagegen anerkannt.

Der Bw. beantragte die Vorlage seines Rechtmittels zur Entscheidung an den UFS. Im Vorlageantrag bekräftigte er noch einmal seinen Standpunkt, wonach der angeschaffte PKW ein im Zusammenhang mit der Behinderung seines Sohnes stehendes Hilfsmittel darstelle, das erforderlich sei, damit dieser zu seinen medizinisch notwendigen Heilbehandlungen gelange. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel könne dem Sohn nicht zugemutet werden.

Im UFS-Verfahren gab der Bw. ergänzend bekannt, dass er den verfahrensgegenständlichen PKW ohne spezielle, behindertengerechte Adaptierungen bzw. Sonderausstattungen gekauft habe. Allerdings sei der große und variable Innenraum des Fahrzeuges besonders für den Transport der diversen Gehbehelfe geeignet, welche aus Gründen der Mobilität seines Sohnes immer mitgeführt werden müssten. Dieser verwende im Wohnzimmer Vierpunkt-Stöcke, im Außenbereich bis zu einer Strecke von rd. 200 m einen Rollator, darüber hinaus sei ein Rollstuhl erforderlich.

Zudem legte der Bw. nunmehr Unterlagen vor, nach welchen er von drei Stellen weitere Zuschüsse zum PKW-Ankauf in Höhe von insgesamt 19.440,73 € erhalten hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

Zunächst darf es sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln. Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind unter Belastungen iSd § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind aus diesem Grund in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dem

getätigten Aufwand steht in diesen Fällen der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes gegenüber, sodass es zu keinem Vermögensabfluss und damit auch zu keiner Belastung im Sinne der o.a. Bestimmung kommt ("Gegenwerttheorie").

Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit nur für 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, die also im Wesentlichen unverkäuflich sind (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 mit Hinweisen auf weitere Entscheidungen).

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) sieht die Grenzen des Gegenwertgedankens dort, wo der Erwerb eines Wirtschaftsgutes ausschließlich durch eine Behinderung veranlasst war und bei einer unterstellten Verwertung nicht von einer angemessenen Abgeltung der aufgewendeten Kosten ausgegangen werden kann (VfGH 13. März 2003, B 785/02).

Ist nach den obigen Ausführungen tatsächlich von einem Vermögensabfluss und damit von einer endgültigen, wirtschaftlichen Belastung auszugehen, setzt deren Berücksichtigung nach § 34 EStG weiters voraus, dass diese außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen der § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (Abs. 2 - 5 leg. cit.).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen - bei Vorliegen eines Anspruches auf Familienbeihilfe auch solche aus einer Behinderung des betreffenden Kindes - soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstrich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach

§ 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idgF. (im Folgenden BMF-VO) nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden. Dies gilt bei Familienbeihilfenanspruch auch für entsprechende Kosten durch die Behinderung eines Kindes.

Der VfGH hat im bereits erwähnten Erkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 betont, dass der in dieser BMF-VO verwendete Begriff der nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel in einem weiten Sinn verstanden werden muss, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen. Unter Bezug auf dieses Judikat hat der VwGH im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 den Aufwand für ein "Therapiefahrrad" bei einem an Multipler Sklerose leidenden Pflegegeldbezieher den Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der BMF-VO zugeordnet.

Betroffen können von dieser Beurteilung allerdings jedenfalls nur Kosten sein, die auch tatsächlich und unmittelbar durch die Behinderung bedingt sind.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheits- bzw. Behinderungskosten geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier eine dynamische Betrachtungsweise anzustellen (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war der Fall des Bw. zu beurteilen.

Der UFS kam dabei, so wie die Erstbehörde, zur Nichtabzugsfähigkeit der strittigen Kosten als außergewöhnliche Belastung. Dies ergab bereits das Resultat der Überprüfung des Merkmals einer tatsächlich und endgültig vorliegenden, wirtschaftlichen Belastung.

Dass es sich bei einem PKW grundsätzlich nicht um jenen Typ lediglich höchstpersönlich nutzbarer Güter handelt, wie sie der VwGH in dem bereits zitierten Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172 vor Augen hatte, sondern um marktgängige Wirtschaftsgüter mit entsprechendem Verkehrswert, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Der Anschaffung eines PKW mit der üblichen Modellausstattung liegt daher eine Vermögensumschichtung im Sinne der dargestellten Gegenwerttheorie zugrunde. Damit fehlt es aber bereits in diesem Punkt an einem maßgeblichen Merkmal für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG.

Eine andere Beurteilung würde voraussetzen, dass aufgrund besonderer Verhältnisse eines Einzelfalles von einer ausschließlich durch die Behinderung veranlassten Anschaffung auszugehen ist, sodass der damit angeschaffte Vermögenswert eindeutig und nachhaltig in den Hintergrund tritt. Nur in diesem Fall kommt - im Sinne der bereits zitierten VfGH- bzw. VwGH-Judikatur zum Gegenwertgedanken - dem Moment der Vermögensbildung keine entscheidende Bedeutung zu. Denkbar wäre etwa, dass ein Fahrzeug derart speziell auf die Bedürfnisse eines Behinderten angepasst wurde, dass es für andere Personen unbenutzbar ist und damit auch keinen Marktwert besitzt sondern faktisch unverkäuflich ist.

Im anhängigen Verfahren wurden derartige Umstände allerdings nicht dargetan. Vielmehr wurde, nach den Angaben des Bw., das angeschaffte Fahrzeug für die Zwecke des behinderten Sohnes nicht speziell adaptiert oder mit Zusatzausstattungen versehen.

Nachdem die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 EStG kumulativ, d.h. alle gemeinsam vorliegen müssen, schließt das Fehlen auch nur eines Merkmals die Anerkennung des Aufwandes als außergewöhnliche Belastung insgesamt aus. Im hier zu beurteilenden Fall bedurfte es daher keiner Überprüfung der weiteren Voraussetzungen für die Anerkennung der geltend gemachten Kosten der Rückzahlung des zur Anschaffung des verfahrensgegenständlichen PKW aufgenommenen Kredites als außergewöhnliche Belastung im Sinne der §§ 34 bzw. 35 EStG mehr.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass aus Sicht des UFS auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit der Anschaffung eines derartigen *Familienwagens* in Hinblick auf die Zahl der Familienmitglieder des Bw. nicht gegeben ist. Aber auch eine Zuordnung des Fahrzeuges zu den im Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes stehenden (nicht regelmäßig anfallenden) Hilfsmitteln erscheint vom Begriffsverständnis des § 4 des zitierten BMF-VO nicht gedeckt.

Unter den gegebenen Umständen war die Berufung des Bw. bezüglich der Anerkennung der durch den PKW-Ankauf bedingten Kreditrückzahlungen als außergewöhnliche Belastung abzuweisen.

Gegen die Anerkennung der im Rahmen der BVE vom FA berücksichtigten Aufwendungen in Höhe von 1.111,- € als außergewöhnliche Belastungen ergaben sich im zweitinstanzlichen Verfahren keine Bedenken. Insoweit wurde dem Berufungsbegehren daher stattgegeben. Gegenüber der BVE vom 24. Oktober 2006 ergeben sich dadurch keine Veränderungen.

Graz, am 26. November 2007