

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 23. März 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 16. März 2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2015 wird mit - 548 € (Gutschrift) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 beantragte der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, einerseits Sonderausgaben in Höhe von 4.858,68 € und andererseits den Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter für den Zeitraum Juli bis Dezember 2015. Die Sonderausgaben gliederten sich in Rückzahlungsraten für die Errichtung des Eigenheimes in Höhe von 1.658,68 € und in einen Betrag von 3.200 € für ein Außenstiegengeländer aus Edelstahl inklusive Montage. Zum beantragten Pauschbetrag wurde ausgeführt: Die Tochter sei Lehrling in einem Restaurant in X und sei ihre Arbeitszeit täglich von Montag bis Sonntag ab 11:30 bis 21 bzw. 22 Uhr, weshalb kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe.

Der Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2017 berücksichtigte die gesamten geltend gemachten Sonderausgaben und gewährte den Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung lediglich für drei Monate.

Gegen diese Erledigung wurde Beschwerde eingebracht und der Pauschbetrag aufgrund der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter auch für den Zeitraum Juli bis September beansprucht. Weiters begehrte der Bf. den Freibetrag für eine eigene 30%-ige Behinderung, machte zusätzliche Krankheitskosten in Höhe von 191,41 € geltend und

legte als Nachweis seiner Behinderung ein Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichtes vom 27. Juni 2016 vor.

Die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 4. April 2017 berücksichtigte die Kosten der Behinderung antragsgemäß, anerkannte aber nur mehr die Darlehensrückzahlungen in Höhe von 1.658,68 € als Sonderausgaben, weil die beantragten Aufwendungen für das Edelstahlgeländer weder Kosten für die Wohnraumschaffung, noch für eine Wohnraumsanierung darstellen würden. Das Eigenheim sei bereits fertiggestellt und würden Reparaturaufwendungen als Instandhaltungskosten nicht zu einer begünstigten Wohnraumsanierung zählen.

Im Vorlageantrag vom 2. Mai 2017 wandte sich der Bf. gegen die Aussage des Finanzamtes, dass sein Eigenheim bereits fertiggestellt sei. Sein Sohn sei ca. 10 Jahre an einer schweren Keratokonjunktivitis erkrankt und er habe sein ganzes erarbeitetes und erspartes Geld für die Bekämpfung dieser Krankheit ausgegeben. Aufgrund der finanziellen Notlage habe er nur selbst ein provisorisches Holzgeländer zur Absturzsicherung errichtet.

Hinsichtlich des Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter für 3 weitere Monate bemängelte der Bf., dass eine Begründung in beiden Bescheiden unterblieben sei, warum dieser nicht zuerkannt wurde.

Der Vorlagebericht des Finanzamtes beinhaltete eine ausführliche Stellungnahme dahingehend, dass der Lehrbetrieb ca. 7 Km vom Wohnort der Tochter entfernt sei und die Fahrzeiten zwischen dem Wohnort und dem Beschäftigungsstandort jedenfalls weniger als eine Stunde betragen würden, wobei sie sich im Konkreten zwischen 19, 22 und 41 Minuten bewegen würden. In rechtlicher Hinsicht liege der Lehrbetrieb im Einzugsbereich des Wohnortes, weshalb der Pauschbetrag für die Monate Juli bis September nicht zu berücksichtigen sei. (Für die Zeiten des Besuches der Landesberufsschule in Y - Oktober bis Dezember 2015 - wurde der Pauschbetrag bereits im bekämpften Bescheid berücksichtigt.)

Hinsichtlich der Sonderausgaben wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass das Wohnhaus im Jahr 1994 fertiggestellt wurde und die Kosten des Edelstahlgeländers nicht als Errichtungskosten abzugsfähig seien. Selbst bei einer hypothetischen Annahme, es habe eine Auflage zur Anbringung eines Geländers im Rahmen der Benützungsbewilligung bestanden, bedürfe es zur Anerkennung als Errichtungskosten eines zeitlichen Zusammenhangs, der nach 21 Jahren nicht mehr gegeben sei.

Das Finanzamt wandte sich gegen die Erklärung des Bf., es habe sich bei dem bisherigen Geländer um eine provisorische Lösung gehandelt, und wendete ein, dass diese immerhin 21 Jahre zweckdienlich gewesen sei. Eine Wohnraumsanierung liege nicht vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zunächst ist dem Bf. Recht zu geben, wenn er bemängelt, dass der angefochtene Bescheid und auch die Beschwerdevorentscheidung keinerlei Begründung hinsichtlich der

Nichtgewährung des Pauschbetrages für die Monate der Berufsausbildung der Tochter in einem Lehrbetrieb enthalten. Begründungsmängel sind Verfahrensfehler und können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281).

1.) Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter

Die Tochter des Bf. ist seit 11. Juli 2015 bis zum 10. Juli 2018 als Lehrling in einem Restaurant in X beschäftigt. Die Arbeitszeit ist täglich von Montag bis Sonntag frühestens ab 11:30 Uhr bis 21:00 bzw. 22:00 Uhr. Die Ausbildungsstätte ist ca. 7 km vom Wohnort in Adr. entfernt.

Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Nach dem § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Für Ausbildungsstätten, die innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort liegen, normiert § 2 der Verordnung Folgendes:

"(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb

von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat)."

§ 3 der Verordnung lautet: "Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind."

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 idF BGBl. Nr. 40/2014 lautet:

"Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat die Bundesministerin oder der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar."

Der gegenständliche Ausbildungsort ist in keiner Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt. Es bleibt daher zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und retour unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei kommt es nur auf die Dauer der Fahrten zwischen zwei Orten an. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw. beendet wird (die Erreichbarkeit des Bahnhofs der Abfahrtsgemeinde ist bedeutungslos) (JAKOM, EStG¹⁰, § 34 Rz 79 mit Verweis auf VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114). Fußwege, Fahrten am Wohnort und am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts werden nicht berücksichtigt (VwGH 26.1.2012, 2011/15/0168), wohl aber allfällige Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes. Es kommt allerdings nicht auf die zeitliche Lagerung des Einzelfalles an (vgl. VwGH 8.7.2009, 2007/15/0306 bei im Einzelfall konkret besuchten Lehrveranstaltungen). Beim günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel iSd § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 muss es sich demnach - ungeachtet dessen, ob der Auszubildende dieses auch tatsächlich benutzen kann - um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen mit einer Fahrtzeit von höchstens einer Stunde sicherstellt (VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0011).

Das Finanzamt ermittelte folgende im Jahr 2017 bestehenden Verkehrsverbindungen zwischen den zwei Orten:

1.)

Expressbus X30 Richtung Hartberg	ab 11:15 Uhr Adr.1
	an 11:22 Uhr U

Umstieg	
Regionalbus 337 Richtung Weiz	ab 11:46 U
	an 11:56 X1
Fahrzeit gesamt:	41 Minuten

2.)

Expressbus X30 Richtung Hartberg	ab 17:15 Uhr Adr.1
	an 17:22 Uhr U
Umstieg	
Regionalbus 337 Richtung Weiz	ab 17:28 U
	an 17:37 X1
Fahrzeit gesamt:	22 Minuten

3.)

Regionalbus 337 Richtung Hartberg	ab 6:21 Uhr X1
	an 6:30 Uhr K
Umstieg	
Expressbus X31 Richtung Graz	ab 6:35 K
	an 6:38 Adr.1
Fahrzeit gesamt:	17 Minuten

Der Bf. führte dagegen an, dass zu den Arbeitszeiten der Tochter kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe und sie daher von ihm, seiner Frau oder seinem Sohn zur Arbeit gebracht und wieder abgeholt werde, was einen erheblichen finanziellen und zeitlichen Aufwand bedeute.

Das Bundesfinanzgericht holte noch eine Auskunft bei der Postbus Verkehrsleitung Graz über die nach den Fahrplänen für 2015 bestehenden Verkehrsverbindungen ein.

Diese Ermittlungen ergaben folgende Verkehrsverbindungen:

Hinfahrt lt. Fahrplan 2015:

Adr. ab	6:17	6:58	12:24	14:37	15:12	16:12	16:20	17:37	18:11	19:19	19:48
U an	6:23	7:04	12:32	14:45	15:20	16:20	16:28	17:45	18:19	19:26	19:56
U ab	6:58		12:33		15:48	17:18	17:18	18:28	18:28		
X1 an	7:07		12:42		15:57	17:27	17:27	18:37	18:37		
Zeit	0:50		0:18		0:25	1:15	1:07	1:00	0:26		

	Mo-Fr	Mo-Sa	Mo-Fr	Sa	Mo-Fr	Mo-Fr	Mo-Fr	Mo-Fr	Mo-Fr	So	Mo-Sa
--	-------	-------	-------	----	-------	-------	-------	-------	-------	----	-------

Rückfahrt lt. Fahrplan 2015:

X1 ab	6:21	
U an	6:37	
U ab	7:50	6:43
Adr. an	7:57	6:49
Zeit	1:16	
	Mo-Fr	So

Dem Finanzamt wurden diese Ermittlungsergebnisse mit Schreiben vom 22. September 2017 bekanntgegeben, wobei darauf hingewiesen wurde, dass am Samstag und Sonntag keine öffentlichen Verkehrsverbindungen bestanden hatten, die Tochter als Lehrling in Ausbildung zu einer Restaurantfachfrau auch an diesen Tagen zu arbeiten hatte und ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0011) besage, dass an jedem Tage, an dem die Ausbildungsstätte aufgesucht werden müsse, eine solche Verkehrsverbindung mit einer Fahrtzeit von je höchstens einer Stunde bestehen müsse.

In einer Stellungnahme des Finanzamtes wurde - nach Befassung des bundesweiten Fachbereiches für Lohnsteuer - Folgendes ausgeführt:

"Die VO definiert den Einzugsbereich auch damit, dass eine tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist. § 2 Abs. 3 der VO präzisiert dahingehend, dass eine Entfernung innerhalb von 25 km jedenfalls noch im Einzugsbereich zu sehen ist. Nur bei einem Internatsaufenthalt innerhalb von 25 km steht der Pauschbetrag zu, nicht jedoch bei täglicher Heimfahrt. Nach Auskunft des bundesweiten Fachbereichs für Lohnsteuer befindet sich die Ausbildungsstätte im Anlassfall in einer Entfernung von nur 7 km und liegt daher noch im Einzugsbereich, weshalb der pauschale Freibetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG nicht zusteht. In Anbetracht der geringen Entfernung (innerhalb des Einzugsbereiches) sind etwaige Fahrtkosten (zB vereinzelte Fahrten an Wochenenden) mit der Familienbeihilfe, dem Kinderabsetzbetrag sowie dem Kinderfreibetrag abgegolten."

§ 2 Abs. 3 der Verordnung ist als Sonderregelung für Schüler und Lehrlinge zu verstehen und kann nur für jene Fälle gelten, in denen innerhalb einer Entfernung von 80 km die Fahrzeit zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel von jeweils einer Stunde nicht überschritten wird oder in denen der Ausbildungsort in einer Verordnung genannt ist und ohne diese Ausnahmeregelung nach den Bestimmungen in § 2 Abs. 1 oder 2 der VO an sich davon auszugehen wäre, dass die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt. Die Regelung gewährt den Pauschbetrag auch nur dann, wenn eine Zweitunterkunft bewohnt wird und innerhalb von 25 km vom Wohnort keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit besteht (vgl. UFS 4.8.2003,

RV/0334-I/03; UFS 10.4.2013, RV/0183-G/10; UFS 10.8.2007, RV/0529-G/06). Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes bedeutet diese ausdrücklich genannte Grenze von 25 km aber nicht, dass damit die Auslegung des § 2 Abs. 1 und 2 der VO eine Einschränkung erfährt und eine Entfernung innerhalb von 25 km **jedenfalls** noch als im Einzugsbereich des Wohnortes anzusehen ist.

Zu prüfen blieb daher, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort bei Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als je eine Stunde beträgt.

Für die Hinfahrt konnten von Montag bis Freitag Verkehrsverbindungen festgestellt werden (die schnellste mit 18 Minuten), für die Rückfahrt wurde nur eine Verbindung mit einer Fahrzeit von 1 Stunde 16 Minuten ausgewiesen. Am Samstag und Sonntag, die ebenfalls als Arbeitstage angeführt wurden, gab es überhaupt keine Verbindung.

Das Erkenntnis des VwGH vom 20.12.2016, Ra 2014/15/0011, besagt, das die Zumutbarkeit iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung nur gegeben ist, wenn an jedem Tag, an dem die Ausbildungsstätte aufgesucht werden muss, eine solche Verkehrsverbindung (mit einer Fahrtdauer von je höchstens einer Stunde) besteht (fehlt an zumindest einem Schultag - etwa am Samstag - die entsprechende Möglichkeit zur Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels, so folgt daraus bereits, dass die Ausbildungsstätte nicht mehr im Einzugsbereich des Wohnortes iSd § 34 Abs. 8 liegt)(Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹ § 34 Tz 70/1).

Wenn die Ausbildungsstätte auch nur 7 km vom Wohnort entfernt ist, so kann doch aufgrund der mangelnden öffentlichen Verkehrsverbindungen nicht davon gesprochen werden, dass die Ausbildungsstätte nach § 2 Abs. 1 der VO innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist. Da die Tochter des Bf. in einem Lehrverhältnis steht und damit ein Dienstverhältnis vorliegt ist auch § 3 der VO beachtlich, wonach eine weitere Voraussetzung vorliegen muss: nämlich dass die Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für Fahrtkosten zu leisten haben. Nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz 877) werden diese als nicht untergeordnet angenommen, wenn sie höher als 50% des Pauschbetrages (ds 55 € mtl.) ausmachen. Es ist davon auszugehen, dass der Bf. an mtl. durchschnittlich 22 Tagen jeweils 28 km zurücklegt, um die Tochter zur Arbeit zu bringen und wieder abzuholen, weshalb nicht mehr von Aufwendungen untergeordneter Bedeutung gesprochen werden kann.

Der Beschwerde war daher in dieser Hinsicht Recht zu geben und wird der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für weitere 3 Monate, damit für 6 Monate insgesamt, anerkannt.

2.) Sonderausgaben

Der Bf. machte im Jahr 2015 ua. Sonderausgaben für die Lieferung und Teilmontage eines Edelstahlgeländers (im Ausmaß von 11,19 lfm Länge und 7,08 lfm Stiegenschräge) für

eine Außenstiege im Betrag von 3.200 € geltend. Durch diese Anschaffung wurde ein bereits bestehendes Holzgeländer ersetzt. Aus einer Mitteilung der Gemeinde Adr. vom 15. Februar 1995 an das Finanzamt ergibt sich, dass der Wohnhausneubau baupolizeilich am 22. März 1990 genehmigt worden ist und ab Oktober 1994 bezugsfertig war.

Für das Veranlagungsjahr 2015 waren nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Ausgaben zur Wohnraumschaffung und zur Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abzugsfähig.

Lit. b leg.cit. lautete auszugsweise: "Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind."

Lit. c leg. cit. lautete: "Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
- Herstellungsaufwendungen."

Die Errichtung eines Eigenheimes ist grundsätzlich mit seiner Benutzbarkeit (spätestens Benützungsbewilligung) abgeschlossen (VwGH 17.1.1984, 83/14/0240) bzw. wenn der Bau iSd Bauplanes fertig gestellt wurde (VwGH 12.1.1967, 374/66). Abschlussarbeiten im zeitlichen Nahebereich der Benützungsbewilligung sind offenkundig ebenfalls begünstigt; nicht begünstigt sind Fälle, in denen die Benützungsbewilligung bereits vorlag und weitere Aufwendungen erst Jahre danach anfallen (VwGH 23.10.1984, 84/14/0076 zitiert in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁸, § 18 Tz 154). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegen zB keine Errichtungskosten vor beim Verputz von Kellerräumen 18 Jahre nach Benützungsbewilligung (VwGH 17.1.1984, 83/14/0240), bei der Anbringung von Rollläden 7 Jahre nach Benützungsbewilligung (VwGH 20.6.1984, 83/13/0100), bei einem Kanalanschluss und behördlich vorgeschriebenem Zufahrtsweg 6 Jahre nach Benützungsbewilligung (VwGH 23.10.1984, 84/14/0076).

Kosten, die sich aus der Erfüllung baubehördlicher Auflagen anlässlich der Erteilung der Benützungsbewilligung ergeben, fallen dagegen noch unter den Sonderausgabenbegriff des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz 3.4 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs). Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, handelt es sich doch um den Austausch eines bereits bestehenden Holzgeländers 21 Jahre nach Fertigstellung des Eigenheimes und nicht um die erstmalige Montage aufgrund einer baubehördlichen Auflage. Im Hinblick darauf, dass als objektives Kriterium für den Abschluss der Errichtung eines Eigenheimes die Benutzbarkeit heranzuziehen ist und diese seit Oktober 1994 vorliegt, war dem Einwand des Bf., das Eigenheim sei noch

nicht ganz fertiggestellt und er habe aufgrund seiner finanziellen Situation bisher nur ein provisorisches Holzgeländer errichtet, nicht zu folgen.

Erfolgt eine Benützung bestimmter Teile des Eigenheimes aufgrund einfacher (provisorischer) Ausstattung, liegen bei Ersatz dieser einfachen (provisorischen) Ausstattung nicht Errichtungskosten, sondern gegebenenfalls Sanierungsaufwendungen iSd Abs. 1 Z 3 lit. c vor (Doralt/Kirchmayr/Zorn, w.o.).

§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 setzt bei Instandsetzungsaufwendungen voraus, dass diese den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern. Damit muss eine wesentliche, als Sanierung zu wertende Verbesserung des Wohnwertes eintreten, wie sie zB beim Austausch einer Eingangstür unter Verbesserung des Wärme- und Einbruchsschutzes (VwGH 22.2.1994, 91/14/0234) gegeben ist, oder muss eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Wohnraumes bewirkt werden. Instandsetzungsaufwand ist insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern Instandhaltung (vgl. VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044). Bloße Instandhaltungsaufwendungen (wie laufende Wartungsarbeiten, Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen, Austausch von nicht wesentlichen Gebäudeteilen, wenn damit keine Verbesserung des Nutzwertes gegeben ist) fallen nicht unter die Sonderausgaben. Der Austausch eines im Außenbereich des Hauses bestehenden hölzernen Stiegengeländers durch eines aus Edelstahl bewirkt weder eine wesentlich längere Nutzungsdauer noch einen wesentlich höheren Nutzwert des Wohnraumes, weshalb die strittigen Aufwendungen in Höhe von 3.200 € nicht als Sonderausgaben anzuerkennen sind.

3.) Außergewöhnliche Belastung aufgrund eigener Behinderung

Der im Beschwerdeverfahren geltend gemachte Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) und die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung waren - wie in der Beschwerdevorentscheidung - in Ansatz zu bringen. Auf die Beschwerdeentscheidung vom 18. September 2017, RV/2100758/2016, wird verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Die Rechtsfrage, wann von einem Ausbildungsort im Einzugsbereich des Wohnortes auszugehen ist, ist durch die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinlänglich geklärt. Ebenso verhält es sich bei der Frage, ob Errichtungskosten oder Sanierungsaufwendungen vorliegen, weshalb eine (ordentliche) Revisionsmöglichkeit nicht zugelassen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung:

Gesamtbetrag der Einkünfte	20.255,08 €
- Sonderausgaben	- 414,67 €
- Freibetrag § 35 Abs. 3 EStG	- 75,00 €
- Kosten d. Heilbehandlung	- 191,41 €
- Auswärtige Berufsausbildung d. Tochter	- 660,00 €
- Kinderfreibetrag	- 220,00 €
	18.694,00 €
Einkommensteuer von 18.694 € $(18.694 - 11.000) \times 5.110 / 14.000$	2.808,31 €
- Alleinverdienerabsetzbetrag	- 494,00 €
- Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
- Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 €
- Pendlereuro	- 96,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.873,31 €
+ Steuer der sonstigen Bezüge	+ 192,71 €
- anrechenbare Lohnsteuer	- 2.613,87 €
Ergebnis	547,85 €
Rundung	+ 0,15 €
Gutschrift an Einkommensteuer	548,00 €

Graz, am 18. Oktober 2017