



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, Dr. Gerald Alfons und Dr. Harald Sippl über die Berufung des Bw.x, Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes N., vertreten durch A.A., betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 17. Februar 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. reichte seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 beim Finanzamt elektronisch ein und beantragte u.a. außergewöhnliche Belastungen unter dem Titel „zusätzliche Kosten“ der KZ 476 mit einem Betrag von € 11.689,93.

Der Bw. wurde mit Einkommensteuerbescheid vom 26. Juni 2008 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt.

Mit Bescheid vom 12. November 2008 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 26. Juni 2008 gemäß § 299 BAO auf.

Im mit der Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO zu erlassenden neuen Sachbescheid vom 12. November 2008 berücksichtigte das Finanzamt unter dem Titel „Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ nur mehr einen Betrag von € 6.354,24.

Der neue Sachbescheid wurde vom Finanzamt damit begründet, dass die beantragten Aufwendungen für Asphaltierungsarbeiten mangels Zwangsläufigkeit nicht als zusätzliche Kosten in Zusammenhang mit der Behinderung berücksichtigt werden könnten.

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2008 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 ein und führte wie folgt aus:

„Die Berufung richtet sich gegen das Nichtanerkennen der beantragten Aufwendungen für Asphaltierungsarbeiten als a. g. Belastung, welche in Folge der massiven Gehbehinderung (80% Behinderung) von Herrn Bw. notwendig wurden. In der Begründung meint das Finanzamt, dass die vorgenannten Asphaltierungsarbeiten mangels Zwangsläufigkeit nicht als zusätzliche Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung von Herrn Bw. berücksichtigt werden. Dieser Anschauung des Finanzamtes muss entschieden entgegen getreten werden, da aufgrund der Umstände und der gegebenen Situation sehr wohl eine Zwangsläufigkeit in Zusammenhang mit der Behinderung für die Asphaltierungsarbeiten gegeben ist.

Wie den beiliegenden Plankopien sowie den beiliegenden Photographien zu entnehmen ist, bewohnt Herr Bw. gemeinsam mit seiner Gattin ein Einfamilienhaus in der Stadtgemeinde H.. Im Kellergeschoß dieses Einfamilienhauses befinden sich die Garage, der Heizraum sowie ein Trockenraum. Vom Kellergeschoß führt ein sehr steiler Stiegenaufgang ins Erdgeschoß. Im Erdgeschoß befinden sich die eigentlichen Wohnräume, welche von Herrn Bw. gemeinsam mit seiner Gattin bewohnt werden.

Das Einfamilienhaus wurde auf einer relativ steilen Hanglage errichtet. Dies ist den beiliegenden Fotos zu entnehmen. Außerdem ist dies auch auf den beiliegenden Plänen ersichtlich. Aufgrund der steilen Hanglage wurde nur der vordere Teil des Hauses unterkellert. Der Stiegenaufgang vom Kellergeschoß ins Erdgeschoß des Hauses ist wegen der Steilheit der Stufen und aufgrund der massiven Gehbehinderung für Herrn Bw. nicht bewältigbar. Der Zugang zum Erdgeschoß ist Herrn Bw. daher nur durch die Eingangstür im Erdgeschoß möglich.

Herrn Bw. wäre es ohne den selbstfahrenden Rollstuhl nicht mehr möglich, das Einfamilienhaus zu verlassen um ins Freie zu gelangen und um notwendige Spaziergänge und Ausfahrten zu tätigen. Der Zugang zum Erdgeschoß ist nur über die Auffahrt, welche von der Straße neben dem Kellergeschoß zum Erdgeschoß führt, möglich. Diese Auffahrt war bis zum Jahr 2007 unverändert mittels Schotter befestigt. Diese Schotterbefestigung war jedoch von Herrn Bw. mit dem Rollstuhl nicht befahrbar. Die Räder drehten sich auf der Beschotterung des Weges durch. Daher war es zwangsweise notwendig, diese Auffahrt zu asphaltieren. Herr Bw. könnte ansonsten nicht mehr das Wohnhaus verlassen und könnte somit auch nicht mehr in seinem ohnehin sehr eingeschränkten Ausmaß am „Außenleben“ teilnehmen. Auch die notwendigen Arztbesuche und sonstigen Erledigungen könnten nicht durchgeführt werden. Frau L. betreut ihren Gatten alleine und könnte ihren Gatten ohne den Rollstuhl nicht einmal vom Erdgeschoß in das Kellergeschoß bringen, um zumindest mittels des Autos Herrn Bw. zu den notwendigen Arztbesuchen und sonstigen Erledigungen zu befördern.

Aus dem gegebenen Sachverhalt und den gegenwärtigen Umständen heraus, waren die Asphaltierungsarbeiten zwangsläufige zusätzliche Kosten, welche ursächlich durch die massive Gehbehinderung von Herrn Bw. verursacht wurden.

Wir beantragen daher namens unseres Klienten, um die Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für Asphaltierungsarbeiten in der Höhe von € 6.354,24, sowie um die antragsgemäße Stattgabe der Berufung. ...“

In der Beilage zur Berufung finden sich ein Plan des Kellergeschosses mit dem besonders bezeichneten Stiegenaufgang ins Erdgeschoß, der Plan des Erdgeschosses mit dem bezeichneten Zugang zum Erdgeschoß, weiters Kopien von Lichtbildern, welche die in der Berufung beschriebene Situation am Grundstück zeigen (siehe E-Akt, S 50 – 53/2007).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. Dezember 2008 insofern abgeändert, als die „Nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ nunmehr mit € 5.335,69 und nicht wie bisher mit € 6.354,24 angesetzt wurden. Begründend wurde vom Finanzamt wie folgt ausgeführt:

„Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens sind mangels eines verlorenen Aufwandes bzw einer

Vermögensminderung grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die Anschaffung oder Errichtung eines Eigenheimes stellt eine Vermögensumschichtung dar. Dabei ist es unmaßgebend, ob die Errichtung des Eigenheimes mit Rücksicht auf den gewählten Bauplatz überdurchschnittlich aufwendige Bodenbefestigungen erforderlich macht oder nicht. Ebenso spielt es keine Rolle, ob solche zusätzliche Kosten bereits im Zuge der Anschaffung/Errichtung des Eigenheimes oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erwachsen. Aufgrund eines Rechenfehlers werden die zusätzlichen Krankheitskosten mit € 5.335,69 anerkannt.“

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte mit Schriftsatz vom 4. Februar 2009 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ein und führte in diesem wie folgt aus:

„ ... Hinsichtlicher dieser Berufungsvorentscheidung stellen wir nun den Antrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Weiters stellen wir gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stellen weiters den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO. ...

Hinsichtlich der Argumentation zur Absetzbarkeit der beantragten außergewöhnlichen Belastungen verweisen wir auf unsere Berufung, datiert mit 16.12.2008. Bezüglich der Begründung in der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird unsererseits wie folgt entgegengetreten:

Im ersten Satz der Begründung wird darauf verwiesen, dass Hilfsmittel iS des § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen sind, die die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen haben, oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen beseitigen sollen (z.B. Rollstuhl). In dieser Argumentation des Finanzamtes wird zutreffenderweise der Rollstuhl als solches Hilfsmittel angeführt, jedoch kann der Rollstuhl alleine, ohne die entsprechende Befestigung der Freiflächen zum Befahren durch den Rollstuhl, die unzulänglichen Körperteile nicht übernehmen bzw. die mit der Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen keinesfalls beseitigen, da der Rollstuhl im Freien ohne die Befestigung gar nicht verwendet werden könnte. Damit der Rollstuhl auch im Freien bzw. zu den notwendigen Arztfahrten überhaupt verwendet werden kann, waren die beantragten Befestigungs- bzw. Asphaltierungsarbeiten unbedingt notwendig.

Im zweiten bis vierten Satz der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung, werden seitens des Finanzamtes unzutreffende Einwendungen hinsichtlich der Anschaffungs-

oder Herstellungskosten für die Errichtung eines Eigenheimes vorgebracht. Die dabei weiters argumentierten, überdurchschnittlichen Aufwendungen für Bodenbefestigungen können mit der gegenständlichen Sachlage überhaupt nicht in Verbindung gebracht werden. Vielmehr stammen diese Argumentationen, dem Anschein nach, eher aus Einwendungen bzw. Klarstellungen hinsichtlich außergewöhnlicher Belastungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden, denn die hier eingewendeten überdurchschnittlichen Aufwendungen für Bodenbefestigungen sind der Argumentation folgend, hinsichtlich eines Bauplatzes eingewendet worden. Im gegenständlichen Fall wurde bereits vor Jahrzehnten das Einfamilienhaus errichtet, jedoch wurden nun aufgrund der massiven Gehbehinderung von Herrn Bw., die Befestigungsarbeiten des Gehweges notwendig. Die durch das Finanzamt eingewendeten Bodenbefestigungen sind anscheinend aber mit den Fundamenten eines Einfamilienhauses in Zusammenhang stehend. Demzufolge ist die Argumentation überhaupt nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar.

Gemäß § 34 Abs. 1 Z 1 – 3 müssen die Belastungen die Voraussetzungen der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen. Im gegenständlichen Sachverhalt sind alle drei Kriterien erfüllt. Die Außergewöhnlichkeit ist dadurch gegeben, da die Belastung jedenfalls höher ist, als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Zwangsläufigkeit ist dadurch erfüllt, dass sich Herr Bw. aus den tatsächlichen Gründen – 80%ige Erwerbsminderung – nicht entziehen kann. Auch die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist erfüllt, da die durch die Erwerbsminderung anfallenden Kosten, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. ...“

In der am 17. Februar 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

Vorgelegt wurden folgende Unterlagen:

- Fotokopien von Farbbildern betreffend die asphaltierte Fläche beziehungsweise den Seiteneingang zum Haus, welcher über 3 Stufen erreichbar ist.

Der steuerliche Vertreter verwies hinsichtlich der Ausführungen des Finanzamtes betreffend Wertsteigerung, auf die Kommentierung von Doralt zum EStG zu Rz 17 zu § 35, wonach auch die behindertengerechte Ausstattung eines Badezimmers zu abzugsfähigen Aufwendungen führe. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. liege im gegenständlichen Fall eine vergleichbare Situation vor und würden diese Ausführungen auch auf den Bw. zutreffen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Frage, ob Aufwendungen für die Asphaltierung einer Zufahrt zum Hauseingang, um diese mit dem Rollstuhl befahren zu können, eine außergewöhnliche Belastung darstellen (Ansicht des Bw.) oder ob mit der Asphaltierung keine vermögensmindernde Ausgabe gegeben ist und daher von keiner außergewöhnlichen Belastung ausgegangen werden kann (Ansicht des Finanzamtes).

Der Unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Bw. ist Pensionist, zu 80% erwerbsgemindert, Inhaber eines entsprechenden Behindertenpasses, und bezieht auch seit Jänner 2007 Pflegegeld.

Der Bw. ist zu seiner Fortbewegung auf einen Rollstuhl angewiesen. Die Auffahrt zum Eingang ins Erdgeschoß des Hauses des Bw. war bis zum Jahr 2007 geschottert. Da für den Bw. die Schotterauffahrt zum Eingang mit seinem Rollstuhl nicht befahrbar war, wurde eine Asphaltierung der Auffahrt im Jahre 2007 durchgeführt.

Die Zufahrt zum Kellergeschoß beziehungsweise zur Garage wurde nicht asphaltiert und blieb daher seit 1968 unverändert.

Die Kosten für diese Asphaltierung beantragte der Bw. als außergewöhnliche Belastung unter dem Titel „Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ in Höhe von € 6.354,24.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei die genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können gemäß Abs. 6 leg. cit. u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe) Partner (...) 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.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen; BGBl. 1996/303, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen u.a. dann zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eigene körperlich oder geistige Behinderung hat.

Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

In § 3 Abs. 1 der VO ist normiert, dass für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen ist. Nach Abs. 2 leg. cit sind bei einem Körperbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

Schließlich ist auf § 4 der Verordnung zu verweisen, wonach nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Der Bw. ist zu 80% erwerbsgemindert und bezieht pflegebedingte Geldleistungen. Es steht ihm daher der – vom Bw. auch nicht beantragte – Freibetrag nach § 35 Abs. 3 nicht zu.

Dem Bw. wurde in seinem Behindertenpass entsprechend § 36 Abs. 2 Zl. 3 BBG bescheinigt, dass ihm die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung unzumutbar sei, und steht dem Bw. aufgrund der Behinderung somit der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung i.V.m. § 1 Abs. 1 der VO und § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Höhe von monatlich € 153,00 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes, ohne Anrechnung auf einen allfälligen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung, also insgesamt gesehen ungekürzt, zu. Dies wurde vom Finanzamt durch den Ansatz einer Abzugspost in Höhe von € 1.836,00 – im angefochtenen

Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung jeweils unter der Position „Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung“ ausgewiesen – berücksichtigt. Weiters hat das Finanzamt noch einen Pauschalbetrag von € 840,00 für Zuckerkrankheit (§ 2 Abs. 1 der VO BGBl 1996/303) in Ansatz gebracht. Als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung wurden in der Berufungsvorentscheidung € 5.335,69 berücksichtigt.

Zu den Kosten für die Asphaltierung einer Zufahrt für den Rollstuhl zum Hauseingang:

Als Grundregel bei der Beurteilung von als außergewöhnliche Belastungen bezeichneten Aufwendungen ist zu beachten, dass unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Nur verlorener Aufwand ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine „Belastung“ („Gegenwerttheorie“, siehe hiezu Doralt, EStG, Tz 20 zu § 34, unter Hinweis auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 11. Jänner 1980, 513/79, und vom 24. November 1993, 93/15/0171), da diesfalls eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt. Zu Vermögensumschichtungen führen auch solche Aufwendungen, die für ein schon bestehendes, langlebiges Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen aufgewendet werden und objektiv geeignet sind, den Wert desselben nicht bloß kurzfristig zu erhöhen. Der Wertsteigerung muss längerfristiger Charakter dergestalt zukommen, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung ist (VwGH vom 18. Februar 1986, 85/14/0132), er also das neu geschaffene Wirtschaftsgut bei seinen Kaufpreiserwägungen mit berücksichtigen würde. Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände sind jedenfalls unbeachtlich (VwGH vom 28. Mai 1980, 1104/78, und vom 17. November 1981, 1161/80), sodass bei (An-) Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen wird, wenn die (An-) Schaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolgt (VwGH vom 5. Dezember 1973, 817/73).

Die Gegenwerttheorie und die These von der Vermögensumschichtung sind allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut im Wesentlichen nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Unter diese Ausnahmen fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen Gebrauch angeschafft werden (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (wie etwa Rollstühle) und keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert besitzen. Zwar hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) in seiner Entscheidung vom 13. März 2003, B 785/02,

betont, dass unter den Begriff „Hilfsmittel“ i.S.d. § 4 der Verordnung auch Einrichtungsgegenstände und andere, der Ausgestaltung eines Gebäudes dienende und mit diesem fest verbundene, Wirtschaftsgüter subsumiert werden können, sofern diese ausschließlich für Behinderte konzipiert sind. Allerdings sieht der VfGH keinen Grund, der von der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Gegenwerttheorie entgegenzutreten. Der Gegenwertgedanke könne lt. VfGH nur dann nicht greifen, wenn realistischerweise davon ausgegangen werden muss, dass bei einer unterstellten Verwertung eines Gebäudes die behinderungsbedingten Aufwendungen nicht abgegolten werden. Nur in diesen Fällen könne nicht von einer Schaffung eines Gegenwertes ausgegangen werden.

Bei erstmalig angeschafften/hergestellten Sachen ist zu prüfen, ob diese über einen dem Teilwert (§ 6 EStG 1988) vergleichbaren allgemeinen Marktwert verfügen, dh ob ein sich nicht in der Situation des Stpfl. befindlicher Erwerber hierfür einen angemessenen Preis zahlen würde. Beispielsweise ist ein in ein fünfstöckiges Mietwohnhaus eingebauter Aufzug werterhöhend, ein in ein Einfamilienhaus eingebauter nicht (vgl. Wanke in Wiesner, Atzmüller, Grabner, Leitner, Wanke, EStG, § 34 Tz 14 unter Bezugnahme auf VfGH 17.12.1982, B 220/81).

Im angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wird zum Gegenwert wie folgt ausgeführt:

„Zwar sind nach der Judikatur des VwGH (zB VwSlg. 5376 F/1979, VwGH 5.12.1973 Z 817/73 und 11.1.1980 Z 513/79) – der der VfGH nicht entgegentritt – solche Aufwendungen, die eine Vermögensumschichtung bewirken, nicht als außergewöhnliche Belastungen iS des § 34 EStG 1972 anzuerkennen; handle es sich um Aufwendungen für ein Haus, so liege kein verlorener Aufwand vor, wenn die Aufwendung geeignet ist, den Wert des Objektes auf Dauer zu erhöhen; die Motive der Aufwendungen haben außer Betracht zu bleiben.

Die Behörde hat jedoch – auch unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung des VwGH – das Gesetz denkmöglich vollzogen, wenn sie die Meinung vertritt, daß die für den Einbau des Aufzuges im Zweifamilienhaus des Beschwerdeführers aufgewendeten Beträge eine Wertsteigerung dieses Hauses bewirkt haben. Ein solches einstöckiges Haus erfährt nämlich dann, wenn es über einen Aufzug verfügt, keine Werterhöhung; vielmehr stellt das Vorhandensein eines Aufzuges, der nur Raum wegnimmt und laufende Kosten verursacht, eher eine Wertminderung dar. Die Wahrscheinlichkeit, daß ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert ist und daher einen Aufzug dringend benötigt, ist derart gering, daß dieser Fall vernachlässigt werden kann.“

Im vorliegenden Fall hat nun der Bw. die Asphaltierung der Zufahrt zu seinem Hauseingang veranlasst. Der Berufungssenat verkennt nicht, dass der Bw. verständlicherweise alles unternimmt, um die zweifellos mit dem Gebrauch eines Rollstuhles verbundenen Schwierigkeiten zu minimieren. Dessen ungeachtet können aber nur solche Aufwendungen steuerlich Berücksichtigung finden, die zu einer endgültigen Vermögensverminderung führen. Mit diesen Baumaßnahmen war indes kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr verknüpft, sondern führten diese vielmehr zu einem Gegenwert in Form einer – vorher zwar vorhandenen geschotterten – nunmehr asphaltierten Zufahrt zum Hauseingang.

Denn die geschotterte Zufahrt, die in den sechziger Jahren errichtet wurde, entspricht nicht mehr den Anforderungen an eine zeitgemäße befestigte Zufahrt.

Es ist evident und realistischerweise davon auszugehen, dass ein potentieller Erwerber des Gebäudes, selbst wenn dieser in seiner Mobilität nicht beeinträchtigt sein sollte, sehr wohl bereit wäre, für die mit dem Vorhandensein einer asphaltierten Zufahrt verbundenen Annehmlichkeiten einen darauf entfallenden zusätzlichen Kaufpreisanteil zu bezahlen. Es ist jedenfalls auch davon auszugehen, dass durch die Asphaltierung und Befestigung der Zufahrt der Gebäudewert erhöht wurde.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. in der mündlichen Verhandlung ausführt, es wäre der Einbau eines behindertengerechten Bades mit der Asphaltierung der Zufahrt im gegenständlichen Fall vergleichbar, ist entgegenzuhalten, dass Aufwendungen für eine behindertengerechte Badezimmerausstattung bei einer unterstellten Verwertung des Gebäudes nicht abgegolten werden, und damit von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden kann (vgl. UFS 27.8.2004. RV/0274-L/03). Dagegen stellen Aufwendungen für die Asphaltierung einer Gebäudezufahrt einen Wert dar, für die ein potentieller Erwerber des Gebäudes etwas zu zahlen bereit ist.

Das Vorliegen eines ausschließlich für die Bedürfnisse einer behinderten Person konzipierten und daher einen nur eingeschränkten Verkehrswert besitzenden Wirtschaftsgutes musste daher verneint werden und konnten die Aufwendungen für die Asphaltierung der Hauszufahrt nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Wien, am 5. März 2010