

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Marco Laudacher, die Richterin Mag. Susanne Haim sowie die Laienrichter Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache Familienname VN (St. Nr. 123), Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 07.10.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2012	Einkommen	€ 22.810,51	Einkommensteuer	€ 3833,98
			anrechenbare Lohnsteuer	€ 11.216,80
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ 7383,--

Die Berechnung des Einkommens (insbesondere der außergewöhnlichen Belastungen) und der Einkommensteuer sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bewohnt mit ihrem Sohn VN2 ein Wohnhaus – Str. – in A bei Linz, das in den 1950iger Jahren erbaut und in den 1980iger Jahren saniert wurde. Im Jahr 2012 erzielte die Bf. u.a. Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit gemäß § 25 EStG und bezog erhöhte Familienbeihilfe.

Strittig ist die Anerkennung der Kosten für Umbauarbeiten im Außen- und Innenbereich des Hauses als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes. Die von der Bf. in diesem Zusammenhang für das Jahr 2012 geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung belaufen sich auf € 118.858,57 (bereits abzüglich der Förderung des Landes OÖ in Höhe von € 19.900,00).

Im **Einkommensteuerbescheid** 2012 vom 7.10.2013 wurden die geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt. Als Begründung wurde ausgeführt, dass abzugsfähig die zusätzlich entstanden Kosten seien, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stünden. Betroffen seien davon lt. Förderansuchen beim Land OÖ ein barrierefreier Zugang ins Haus und auf die Terrasse gewesen. Anhand der vorgelegten Rechnungen sei auch festgestellt worden, dass diese Kosten mit der gewährten Förderung in Höhe von € 19.000,00 abgedeckt werden konnten. Die geltend gemachten zusätzlichen Kosten seien daher um € 118.858,87 zu kürzen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde daraufhin am 28.10.2013 **Berufung** gemäß § 243 BAO eingebbracht. Die Bf. führte darin aus, dass aufgrund der Beeinträchtigungen ihres Sohnes eine barrierefreie Gestaltung durch Umbaumaßnahmen im Außen- und Innenbereich zwingend erforderlich und unumgänglich gewesen seien, um eine außerhäusliche Betreuung von VN2 zu verhindern. Im Wesentlichen seien folgende Adaptierungsarbeiten durchgeführt worden:

- Verbreiterung und Einbau einer barrierefreien Hauseingangstür,
- Barrierefreie Zugänge und Erweiterung der Terrasse und Küche
- Neugestaltung des barrierefreien Hauszugangs (ohne Stiegen) mit unbedingt notwendigem überdachtem Vorplatz, um ein gefahrloses und witterungsunabhängiges Ein- und Ausladen in das Auto bzw. in den Bus für den täglichen Transport in die Lebenshilfe von VN2 zu garantieren.

Die Umbauarbeiten seien zwingend notwendig gewesen, da die Pflege und Betreuung ihres Sohnes sich immer schwieriger gestaltet habe, weil VN2 mittlerweile 115 kg wiege. Er leide seit seiner Geburt infolge einer Hirnblutung an einem Hydrocephalus und spastischer Tetraparese und sei gehunfähig. Er sei ständig an den Rollstuhl und auf fremde Hilfe und Pflege (u.a. regelmäßiges Windelwechseln auf Grund der Harn- und

Stuhlinkontinenz) bei Tag und Nacht angewiesen. Ohne die erforderlichen Umbauarbeiten wäre eine Pflege und Betreuung des Sohnes für die Bf. als alleinbetreuende und – erziehende Mutter nicht mehr zu bewältigen gewesen.

Die Neugestaltung des barrierefreien Hauszuganges (ohne die nur mehr unter schwierigsten Bedingungen zu bewältigenden Stiegen) mit unbedingt notwendigen überdachtem Vorplatz garantiere nun ein gefahrloses und witterungsunabhängiges Ein- und Ausladen in das Auto bzw. in den Bus des Fahrunternehmens für den täglichen Transport in die Lebenshilfe von VN2 (bis zu diesem Zeitpunkt geschah dies immer auf der Straße).

Alle Umbau- und Adaptierungsmaßnahmen seien vom Land Oberösterreich, Abteilung Soziales, auch durch eine Vorortbesichtigung als für die Förderung im Rahmen der Sozialen Rehabilitation zugänglich erachtet worden, da diese in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes stünden. Das Land Oberösterreich habe auf Grund von beträchtlichen Beschränkungen, die ausschließlich im Bereich des Landes Oberösterreich lägen, nur eine Förderung (es handelt sich um keine Kostenübernahme aller behindertengerechten Investitionen) auf die Gesamtkosten in Höhe von € 19.000,00 gewährt.

Bei den geltend gemachten Ausgaben handle es sich um verlorenen Aufwand und nicht um eine Vermögensumschichtung (vgl. VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0172; s. dazu auch VfGH vom 17.12.1982, B220/81). Sie seien als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil sie für die rollstuhlgerechte Adaptierung der Wohnung bzw. für sonstige durch die Behinderung ihres Sohnes unmittelbar veranlasste Einbauten aufgewendet werden mussten. Dies sei auch in Rz. 908 LStR 2002 so festgelegt.

Im Einzelnen machte die Bf. folgende Ausgaben geltend:

Firma	Re Datum	Ausgaben	Gesamtkosten
Fa. Fa1	31.5.2012	<ul style="list-style-type: none">• Bodenfliesen € 672,30• Frachtkosten € 47,06• Euro-Paletten € 11,66 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)</p>	€ 850,90
Fa. Fa2	13.6.2012	<ul style="list-style-type: none">• Ausgleichsmaterial für den Boden im Bereich des Anbaus incl. Entfernen des Fliesenbodens und nachfolgender Ausgleich im Bereich bestehender Küche € 650,00• Arbeitszeit 13 Std. € 546,00• Fahrt € 40,00 <p>mit MwSt. (20%)</p>	€ 1.483,20

Fa. Fa3	11.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Terrassenumbau (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abtransport Bagger, LKW, Beton, div. Stahlgitter, Splitt, div. An-/Abfahrten, usw.) € 10.894,22 <p>mit USt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 12.550,00
Fa. Fa4	12.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • barrierefreie Terrassentüre € 592,17 • Aufpreis f. Türdichtung unten € 150,00 • Barrierefreie Terrassentüre € 605,90 • Aufpreis f. Türdichtung unten € 150,00 • Fenster € 327,31 • Insektenschutzrollo € 171,00 • Montage Insektenschutzrollo € 35,00 • Demontage Balkontüre € 800,00 <p>mit Sonder nachlass (€ -81,38) Rabatt (3%) und MwSt. (20%)</p>	€ 3.200,00
Fa. Fa3	15.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Terrassenumbau (Vor-/Bauarbeiter, PU-Schaum, Beton, PVC Gleitmittel, Rohre, Stahl, LKW, An-/Abfahrten, usw.) € 6.448,72 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%) und div. Nachlässe</p>	€ 6.900,00
Fa. Fa5	15.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Zimmermannsarbeiten (div. Material und Arbeitszeit) <p>mit USt. (20%) und Rabatt (3%)</p>	€ 3.730,00
Fa. Fa1	20.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Terrassenfliesen € 5.476,88 • Fracht € 250,00 • abzüglich Rückgaben vom 26.7.2013 und 30.6.2013 von insg. € -333,38 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)</p>	€ 6.342,76
Fa. Fa6	23.7.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Küche EWE € 12.797,00 • Steinarbeitsplatte € 2.360,00 • Nischenrückwand € 980,00 • Zubehör (Suter, Siphon, Armatur, Unterbauleuchte, Trafo) € 1.622,00 	

		<ul style="list-style-type: none"> • Holztürstock demont./entsorgen € 145,00 • Maueröff. vergrößern/verspachteln € 160,00 • Niroblenden U-förmig incl. Montage € 390,00 • Reling bei Arbeitsplatte als Ziehhilfe für Rollstuhl incl. Bohrung und Buchsen für Befestigung € 980,00 <p>mit USt. (20%) und Skonto (2%)</p>	€ 22.854,00
Fa. Fa7	10.8.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Heizung, Fußbodenheizung samt Installation € 3.472,50 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)</p>	€ 4.083,66
Fa. Fa8	3.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Abdichten und verlegen von Feinsteinzeugfliesen barrierefrei auf Terrasse inkl. Material und Arbeitszeit € 7.752,60 <p>mit USt. (20%) und Skonto (€ -303,12)</p>	€ 9.000,00
Fa. Fa9	22.10.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Fenster € 228,33 <p>mit MwSt. (20%)</p>	€ 274,00
Fa. Fa3	30.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, LKW, Schutt, Bagger, Schrämmhammer, Tragschichtgemisch, Transport, Deponie Aushub, Beton, Rüttelplatte, Schalungsplatte, Splitt, Dämmung, Betonkies, Rohre, Eisen, usw.) € 11.411,30 <p>mit USt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 13.145,82
Fa. Fa3	30.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, Trockenbeton, Öbb Palette, Torstahl) € 14.441,88 <p>mit USt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 16.637,05

Fa. Fa10	28.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> Aufsatzkranz aus hochschlagfestem Kunststoff, wärmegedämmt, verstärkte Ausführung € 900,00 Lichtkuppel € 1.000,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 2.188,80
Fa. Fa11	26.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> Flachdachabdichtung, Balkonabdichtung und Dachrinnenmontage (inkl. Material, Transport und Arbeitszeit) € 8.495,95 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)</p>	€ 9.889,29
Fa. Fa3	31.10.2012	<ul style="list-style-type: none"> div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, Baustahlgitter, Torstahl, Dämmplattenkleber, PU-Schaum, Beton, Bögen, Rohre, Folien, Paletten, usw.) € 8.648,49 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 9.963,06
Fa. Fa3	27.7.2012	<ul style="list-style-type: none"> Pauschalen für Baustellengemeinkosten (Kleinmaterial, Kleingeräte, Schalungsholz, Deckensteher, usw.) € 1.180,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 1.359,36
Fa. Fa12	19.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> Topic Haustürmodell B11-T2 € 3.913,53 Lieferung und Montage € 150,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)</p>	€ 4.729,95
Fa. Fa3	22.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (LKW, Brechkorn, Transport, Beton) € 487,51 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 561,60
Fa. Fa13	26.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> Anschlussverlegung € 1.740,42 <p>mit USt. (20%)</p>	€ 2.088,50
Fa. Fa14	3.12.2012	<ul style="list-style-type: none"> Asphaltierungsarbeiten € 3.298,10 	

		mit MwSt. (20%)	€ 3.957,72
Fa. Fa15	11.12.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Trapez, Fichte € 52,85 • Sikkens Novatech 1lt € 20,83 • Anstrich von Fichtenholz € 36,00 • Arbeitszeit Facharbeiter € 265,40 • Zufahrt € 25,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)</p>	€ 470,50
Fa. Fa3	15.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Bauarbeiter, Splitt, LKW, Platten, usw.) € 2.169,07 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 2.498,76
Gesamtbetrag			€ 138.758,87
abzüglich Förderung des Landes OÖ			€ 19.900,00
			€ 118.858,87

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 14.11.2013 wurde vom Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen und diesbezüglich ausgeführt, dass gemäß § 34 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen seien. Die Belastung müsse außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG 1988), sie müsse zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) und sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Die Belastung dürfe weder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988), Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) noch Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) sein. Bei Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschalbeträge geltend gemacht würden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988), sei ein Selbstbehalt nicht zu berücksichtigen.

Eine „Belastung“ läge nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschließ oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen würden. Bloße Vermögensumschichtungen würden – sofern es sich nicht um Sachen mit eingeschränktem Verkehrswert handle – nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Keine bloße Vermögensumschichtung läge jedenfalls vor, wenn Sachen angeschafft werden, die wegen ihrer Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen

eingeschränkten Verkehrswert hätten. Ebenso seien Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung von Wohnraum außergewöhnliche Belastungen.

Aus Eigenmitteln getragene außergewöhnliche Belastungen seien für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien (Abflussprinzip, § 19 Abs. 2 EStG 1988). Aufwendungen Dritter können vom Steuerpflichtigen jedoch nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung läge eine Belastung im Sinne dieser Gesetzesnorm nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen würden. Bloße Vermögensumschichtungen würden nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckungen finden würden, so läge insoweit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor. Dabei sei es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwachse, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben der rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich seien.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeute dies, dass nur die behinderungsbedingte bauliche Gestaltung anerkannt werde, welche sich wie folgt ergebe:

Fa. Fa4: Terrassentüren	€ 2.560,00
Fa. Fa6: • Holztürstock Demontage • Maueröffnung vergrößern • Reling bei Arbeitsplatte	€ 174,00 € 192,00 € 1.176,00
Fa. Fa12: Haustür	€ 4.729,95
behindertengerechter Umbau	€ 8.831,95

In Anbetracht des Umstandes, dass die geltend gemachten Kosten wegen der barrierefreien Terrassengestaltung und Hauszugang mit überdachtem Vorplatz zu keinem verlorenen Aufwand führen würden, sei der Folgeaufwand aufgrund behindertengerechter Umbauarbeiten in der Höhe von 5% anzuerkennen:

Fa. Fa3	€ 12.550,00
---------	-------------

Fa. Fa1: Fliesen	€ 850,00
Fa. Fa2: Fliesen	€ 1.483,20
Fa. Fa8	€ 9.000,00
Gesamtkosten € 81.292,51 x 5%	€ 4.064,63
begünstigter Gesamtaufwand	€ 12.896,58

Der begünstigte Gesamtaufwand führe nach Abzug der Förderung des Landes Oberösterreich (€ 19.000,00) daher zu keinem Aufwand mehr.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** vom 13.1.2014 stellte die Bf. in offener Frist einen Antrag auf Entscheidung durch das Verwaltungsgericht und beantragte gleichzeitig die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Am 24.2.2014 langte sodann die **Beschwerdevorlage** beim Bundesfinanzgericht ein. Die Abgabenbehörde führte hierzu aus, dass die Bf. Aufwendungen in Höhe von € 118.858,57 als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit dem behindertengerechten Umbau im Außen- und Innenbereich beantragt habe. Vom Land Oberösterreich sei für die behindertengerechte Wohnraumadaptierung (barrierefreier Zugang ins Haus und auf die Terrasse) ein Zuschuss von € 19.900,00 gewährt worden. Von der Marktgemeinde A sei die Baubewilligung für „Wohnhauszubau mit Carport und Terrassenerweiterung“ erteilt worden. Vom Finanzamt seien nur Kosten der außergewöhnlichen Belastung anerkannt worden, die aufgrund der behinderungsbedingten baulichen Gestaltung zu einem verlorenen Aufwand führten. Die anerkannten Kosten seien durch den Zuschuss des Landes Oberösterreich abgedeckt. Dazu nannte die Abgabenbehörde folgende Beweismittel:

1. Aufstellung der getätigten Baumaßnahmen mit den dazugehörigen Rechnungen
2. Baubewilligungsbescheid der Marktgemeinde A
3. Bewilligung der Förderung des Landes OÖ

Weiters nahm die Behörde Stellung zum Sachverhalt wie folgt: „Nur Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind nur Aufwendungen für die behindertengerechte Adaptierung der Wohnung (z.B. Einbau einer Behindertentoilette oder eben der rollstuhlgerechten Adaptierung der Wohnung), sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten und dadurch erforderliche mittelbare Maßnahmen.“

In der am 1. Februar 2016 in Linz durchgeführten Beschwerdeverhandlung wurde ergänzend vorgebracht: Die Amtspartei blieb bei ihrer Rechtsansicht. Die

Beschwerdeführerin brachte vor, den Umbau nur aufgrund der Behinderung ihres Sohnes getätigt zu haben. Dies mit der Absicht, ihren Sohn bei sich behalten zu können. Sämtliche Umbauarbeiten würden mit der Behinderung in Zusammenhang stehen.

Beweiswürdigung:

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde aufgenommenen Beweise, sowie den Inhalt des Verwaltungsaktes.

Die von der Bf. selbst vorgelegten Rechnungen zeigen eindeutig, welche Umbauarbeiten in Zusammenhang mit der Außen- und Innengestaltung bezüglich der behindertengerechten Adaptierung durchgeführt wurden. Es wurde zum einen der Hauszugang barrierefrei gestaltet (Verbreiterung und Einbau einer barrierefreien Hauseingangstür) und der zugehörige Vorplatz überdacht (lt. Baubewilligung der Gemeinde A Carport), zum anderen wurde der Terrassenzugang barrerefrei gestaltet und die Terrasse (lt. Baubewilligung Terrassenerweiterung) und Küche (incl. Einbau einer Ziehhilfe) erneuert.

Rechtslage:

§ 34 Abs. 1 EStG lautet:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

§ 34 Abs. 6 EStG 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 sieht für den Fall von behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung eines Steuerfreibetrages vor. Gemäß § 35 Abs. 5 leg.cit. 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 (durch die Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II 416/2001, wurden lediglich die Schilling- in Eurobeträge umgewandelt), 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 Behindertenwerkstatt im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Gemäß 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Erwägungen:

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt sind solche, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG).

Für behinderte Kinder getätigte Ausgaben sind keine außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Sinne des § 34 Abs. 4 EStG, sondern außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG; diese Ausgaben können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes vom Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG abgezogen werden. Für den gegenständlichen Fall, da die Aufwendungen der Bf. für den behinderten Sohn getötigt wurden, ist somit § 34 Abs. 6 EStG anzuwenden.

Aus dem Zusammenspiel der Normen § 34 Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 1 Abs. 3. und § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 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 Hilfsmitteln sind dabei auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen (VfGH 13.3.2003, B 785/02).

Wenn die Bf. nun in der Berufung auf die Erkenntnisse VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0172 und VfGH vom 17.12.1982, B 220/81 verweist und behauptet, bei den geltend gemachten Ausgaben handle es sich um verlorenen Aufwand und nicht um eine Vermögensumschichtung; sie seien als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil sie für die rollstuhlgerechte Adaptierung der Wohnung bzw. für sonstige durch die Behinderung des Sohnes unmittelbar veranlasste Einbauten aufgewendet werden mussten); es sei dies auch in Rz. 908 LStR 2002 so festgelegt; so verkennt sie – bezugnehmend auf ihren Fall - die Aussagen dieser Erkenntnisse.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. z.B. VwGH vom 10. 9. 1998, 96/15/0152). Der Verfassungsgerichtshof sah im Erkenntnis VfGH vom 13. 3. 2003, B 785/02 keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Er ist auch nicht der Auffassung, dass dieser Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre. In diesem Erkenntnis vertrat der VfGH auch die Meinung, dass der Gegenwertgedanke lediglich für ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen für Einrichtungsgegenstände nicht greifen könne. Müsse nämlich realistischer Weise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann könne von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden.

Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies, dass nur jener Aufwand eine Beurteilung nach dem Gegenwertgedanken ausschließt, welcher mit der den Bedürfnissen des Sohnes der Bf. Rechnung tragenden Umgestaltung der Terrasse, Küche und Hauszugang verbunden war. Ein potentieller Erwerber der die Wohnung der Bf. würde nämlich deren Verkehrswert nur danach beurteilen, ob Terrasse, Küche und Hauszugang in der Wohnung vorhanden sind. Jenen Aufwand, der über das standardmäßige Vorhandensein dieser Räume hinausgeht, sohin den Aufwand für die behindertengerechte Adaptierung von Terrasse, Küche und Hauszugang wird ein potentieller Erwerber, falls er sich nicht in einer ähnlichen Situation wie der Sohn der Bf. befindet – ein Fall der wegen seiner geringen Wahrscheinlichkeit vernachlässigt werden kann (VfGH 17.12.1982, B 220/81) -, wenn nicht sogar als wertmindernd, so jedenfalls als nicht werterhöhend beurteilen und daher auch nicht abgelten.

Von den von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen haben folglich nur jene nicht zu einem Gegenwert geführt, die durch die behindertengerechte Adaptierung von Terrasse, Küche und Hauseingang unmittelbar veranlasst waren. Es sind dies die bereits vom FA anerkannten folgenden Ausgaben:

Firma	Re Datum	anerkannte Ausgaben	anerkannter Preis
Fa. Fa4	12.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • barrierefreie Terrassentüre € 592,17 • Aufpreis f. Türdichtung unten € 150,00 • Barrierefreie Terrassentüre € 605,90 • Aufpreis f. Türdichtung unten € 150,00 • Demontage Balkontüre € 800,00 <p>Gesamtkosten mit eingerechnetem Sondernachlass (€ -81,38), Rabatt (3%) und MwSt (20%). in Höhe von € 3.200,00 abzüglich Fenster, Insektenrollo und Montage mit MwSt. (20%) in Höhe von € 640,00</p>	€ 2.560,00
Fa. Fa6	23.7.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Holztürstock demont./entsorgen € 145,00 • Maueröff. vergrößern/verspachteln € 160,00 • Reling bei Arbeitsplatte als Ziehhilfe für Rollstuhl incl. Bohrung und Buchsen für Befestigung € 980,00 mit USt. (20%) 	€ 1.542,00
Fa. Fa12	19.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Topic Haustürmodell B11-T2 € 3.913,53 • Lieferung und Montage € 150,00 mit MwSt. (20%) und Skonto (3%) 	€ 4.729,95
anerkannte Kosten des behindertengerechten Umbaus			€ 8.831,95

Dagegen kommt den folgenden Ausgaben für den Terrassen-, Küchen und Hauszugangsumbau in Höhe von € 129.926,98 die Eigenschaft einer außergewöhnlichen Belastung nicht zur Gänze zu:

Firma	Re Datum	Ausgaben	Gesamtkosten
-------	----------	----------	--------------

Fa. Fa1	31.5.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Bodenfliesen € 672,30 • Frachtkosten € 47,06 • Euro-Paletten € 11,66 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)</p>	€ 850,90
Fa. Fa2	13.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Ausgleichsmaterial für den Boden im Bereich des Anbaus incl. Entfernen des Fliesenbodens und nachfolgender Ausgleich im Bereich bestehender Küche € 650,00 • Arbeitszeit 13 Std. € 546,00 • Fahrt € 40,00 <p>mit MwSt. (20%)</p>	€ 1.483,20
Fa. Fa3	11.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Terrassenumbau (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abtransport Bagger, LKW, Beton, div. Stahlgitter, Splitt, div. An-/Abfahrten, usw.) € 10.894,22 <p>mit USt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 12.550,00
Fa. Fa4	12.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Fenster € 327,31 • Insektenschutzrollo € 171,00 • Montage Insektenschutzrollo € 35,00 <p>mit MwSt (20%).</p>	€ 640,00
Fa. Fa3	15.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Terrassenumbau (Vor-/Bauarbeiter, PU-Schaum, Beton, PVC Gleitmittel, Rohre, Stahl, LKW, An-/Abfahrten, usw.) € 6.448,72 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%) und div. Nachlässen</p>	€ 6.900,00
Fa. Fa5	15.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Zimmermannsarbeiten (div. Material und Arbeitszeit) <p>mit USt. (20%) und Rabatt (3%)</p>	€ 3.730,00
Fa. Fa1	20.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Terrassenfliesen € 5.476,88 • Fracht € 250,00 • abzüglich Rückgaben vom 26.7.2013 und 30.6.2013 von insg. € -333,38 	€ 6.342,76

		mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)	
Fa. Fa6	23.7.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Küche EWE € 12.797,00 • Steinarbeitsplatte € 2.360,00 • Nischenrückwand € 980,00 • Zubehör (Suter, Siphon, Armatur, Unterbauleuchte, Trafo) € 2.012,00 • Niroblenden U-förmig incl. Montage € 390,00 <p>Gesamtkosten mit USt. (20%) und Skonto (2%) in Höhe von € 22.854,00 abzüglich der anerkannten Kosten in Höhe von € 1.540,00</p>	€ 21.312,00
Fa. Fa7	10.8.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Heizung, Fußbodenheizung samt Installation € 3.472,50 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)</p>	€ 4.083,66
Fa. Fa8	3.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Abdichten und verlegen von Feinsteinzeugfliesen barrierefrei auf Terrasse inkl. Material und Arbeitszeit € 7.752,60 <p>mit USt. (20%) und Skonto (€ -303,12)</p>	€ 9.000,00
Fa. Fa9	22.10.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Fenster € 228,33 <p>mit MwSt. (20%)</p>	€ 274,00
Fa. Fa3	30.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, LKW, Schutt, Bagger, Schrämmhammer, Tragschichtgemisch, Transport, Deponie Aushub, Beton, Rüttelplatte, Schalungsplatte, Splitt, Dämmung, Betonkies, Rohre, Eisen, usw.) € 11.411,30 <p>mit USt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 13.145,82
Fa. Fa3	30.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, Trockenbeton, Öbb Palette, Torstahl) € 14.441,88 	€ 16.637,05

		mit USt. (20%) und Skonto (4%)	
Fa. Fa10	28.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> Aufsatzkranz aus hochschlagfestem Kunststoff, wärmegedämmt, verstärkte Ausführung € 900,00 Lichtkuppel € 1.000,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 2.188,80
Fa. Fa11	26.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> Flachdachabdichtung, Balkonabdichtung und Dachrinnenmontage (inkl. Material, Transport und Arbeitszeit) € 8.495,95 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)</p>	€ 9.889,29
Fa. Fa3	31.10.2012	<ul style="list-style-type: none"> div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, Baustahlgitter, Torstahl, Dämmplattenkleber, PU-Schaum, Beton, Bögen, Rohre, Folien, Paletten, usw.) € 8.648,49 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 9.963,06
Fa. Fa3	27.7.2012	<ul style="list-style-type: none"> Pauschalen für Baustellengemeinkosten (Kleinmaterial, Kleingeräte, Schalungsholz, Deckensteher, usw.) € 1.180,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 1.359,36
Fa. Fa3	22.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (LKW, Brechkorn, Transport, Beton) € 487,51 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 561,60
Fa. Fa13	26.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> Anschlussverlegung € 1.740,42 <p>mit USt. (20%)</p>	€ 2.088,50
Fa. Fa14	3.12.2012	<ul style="list-style-type: none"> Asphaltierungsarbeiten € 3.298,10 <p>mit MwSt. (20%)</p>	€ 3.957,72
Fa. Fa15	11.12.2012	<ul style="list-style-type: none"> Trapez, Fichte € 52,85 Sikkens Novatech 1lt € 20,83 	€ 470,50

		<ul style="list-style-type: none"> • Anstrich von Fichtenholz € 36,00 • Arbeitszeit Facharbeiter € 265,40 • Zufahrt € 25,00 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)</p>	
Fa. Fa3	15.11.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Bauarbeiter, Splitt, LKW, Platten, usw.) € 2.169,07 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 2.498,76
Gesamtbetrag			€ 129.926,98

Dies aus folgenden Erwägungen:

Die Anschaffung oder die Errichtung eines Eigenheimes stellt eine Vermögensumschichtung dar (Hinweis E 3.10.1990, 89/13/0152). Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (Hinweis E 19.2.1992, 87/14/0116). Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Sehhilfen und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeignete Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Einen mit dem Beschwerdefall vergleichbaren Fall hat der UFS am 17.6.2011 entschieden (UFS, RV/1316-L/09). Hier ging es um die Frage, ob Aufwendungen für die Sanierung der Terrasse, des Zuganges zum Schwimmbad sowie der Poolumrandung – um diese gefahrenlos mit dem Rollstuhl befahren zu können – eine außergewöhnliche Belastung darstellen, oder ob die Steinmetzarbeiten keine vermögensmindernden Aufwendungen darstellen und daher von keiner außergewöhnlichen Belastung ausgegangen werden kann. Der UFS führte hierzu aus, dass der Wertsteigerung längerfristiger Charakter dergestalt zukommen muss, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung ist (VwGH 18.2.86, 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 28.5.80, 1104/78, und 17.11.81, 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 5.11.73, 817/73). In jenem Fall hat die Berufungswerberin die Verlegung von Bodenplatten im Terrassen- und Poolbereich veranlasst. Der UFS verkennt dabei nicht, dass die Berufungswerberin verständlicherweise alles unternommen hat, um die zweifellos

mit dem Gebrauch eines Rollstuhles vorhandenen Schwierigkeiten (Absenkung des Altbereiches bis zu 10 cm, unebene Oberflächen) zu minimieren, damit der Pool für die ärztlich empfohlene Therapie und Gymnastik benutzt werden konnte. Dessen ungeachtet können, so der UFS, aber nur solche Aufwendungen steuerlich Berücksichtigung finden, die zu einer endgültigen Vermögensminderung führen. Mit diesen Baumaßnahme war indes kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr verknüpft, sondern führten diese vielmehr zu einem Gegenwert in Form eines – vorher zwar vorhandenen aber sanierungsbedürftigen – nunmehr natursteingepflasterten Terrassen- und Poolbereiches. Für den UFS war 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 eine sanierte Terrasse, einen sanierten Poolzugang und einer sanierten Poolumrandung einen darauf entfallenden zusätzlichen Kaufpreisanteil zu bezahlen. Jedenfalls ging der UFS auch davon aus, dass durch den im Außenbereich der Liegenschaft verlegte Naturstein der Liegenschaftswert erhöht wurde. Der UFS verneinte, dass das Vorliegen eines ausschließlich für die Bedürfnisse einer behinderten Person konzipierten und daher einen nur eingeschränkten Verkehrswert besitzenden Wirtschaftsgutes. Dafür sprach auch, dass in der Berufung eine Aufteilung in eine außergewöhnliche Belastung und in eine private Veranlassung für denkbar gehalten wurde. Die Aufwendungen für die Sanierung des Terrassen- und Poolbereiches konnten laut Ansicht des UFS nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Im streitgegenständlichen Fall hat die Bf. die Vergrößerung der Terrasse, die Neugestaltung der Küche sowie die Neugestaltung des Eingangsbereiches mit Zubau eines Überdachten Vorplatzes veranlasst. Zweifellos hat die Bf. damit versucht, die mit dem Gebrauch eines Rollstuhles vorhandenen Schwierigkeiten (Vergrößerung der Türen im Eingangs- und Terrassenbereich, witterungsunabhängige Wartemöglichkeit vor dem Haus) zu minimieren, um einen ungehinderten Zugang zur Terrasse und Küche sowie den Eingangsbereich des Hauses und auch die witterungsunabhängige Wartemöglichkeit auf den Abholdienst vor dem Haus zu garantieren. Wie auch schon der UFS in der oben angeführten Entscheidung erkannte, können eben nur solche Aufwendungen steuerliche Berücksichtigung finden, die zu einer endgültigen Vermögensverminderung führen. Es handelt sich bei den in der Tabelle oben angeführten Ausgaben um die Anschaffung allgemein verwendbarer Wirtschaftsgüter des Privatvermögens und daher war mit den Baumaßnahmen bezüglich der Sanierung der Küche, Terrasse und des Eingangsbereiches sowie dem Zubau des überdachten Vorplatzes kein endgültiger Verschleiß, Verbrauch oder Wertverzehr verknüpft, sondern führten diese Baumaßnahmen vielmehr zu einem Gegenwert in Form – vorher zwar vorhandener – Neugestaltung der Küche und des Vorplatzes und Vergrößerung der Terrasse.

Das Finanzgericht geht davon aus, dass für eine neue Küche und eine vergrößerte Terrasse ist ein potentieller Erwerber bereit wäre, einen höheren Wert anzusetzen, selbst wenn dieser in seiner Mobilität nicht beeinträchtig sein sollte. Ebenfalls würde ein solcher für die Einfahrtsüberdachung mit Möglichkeit des witterungsabhängig Ein-

und Aussteigen einen darauf entfallenden zusätzlichen Kostenanteil bezahlen. Jedenfalls kann auch davon ausgegangen werden, dass durch den Zubau und die teils hochwertigen Materialien der Liegenschaftswert erhöht wurde.

Dass die Baumaßnahmen und somit die damit verbundenen Wirtschaftsgüter speziell für die Bedürfnisse des Sohnes der Bf. konzipiert wurden, ihnen somit eine eingeschränkte Verwendbarkeit und folglich ein eingeschränkter allgemeiner Verkehrswert zukommt, ist dem vorliegenden Sachverhalt nicht zu entnehmen. Anlass für die Anschaffung dieser Wirtschaftsgüter und der Baumaßnahmen mag zwar der behindertengerechte Umbau der Terrasse, der Küche und des Hauseinganges gewesen sein, das ändert jedoch nichts daran, dass mit diesen Ausgaben ein Gegenwert geschaffen wurde. Die Ausgaben der Küchenneugestaltung, der Terrassenvergrößerung und der Neugestaltung des Hauseinganges inkl. Zubau haben zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt, weshalb sie im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar § 34 Abs. 1 Tz. 3 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH) keine außergewöhnliche Belastung darstellen und daher nicht berücksichtigt werden konnten.

Dennoch wurden einige dieser Kosten vom FA mit 5% anerkannt, da sie als Folgeaufwand der behindertengerechten Adaptierung anzusehen sind. Die nachfolgenden Kosten wegen der barrierefreien Terrassengestaltung und des Hauszuganges führen zwar zu keinem verlorener Aufwand, sind aber dennoch folglich des behindertengerechten Umbaus notwendig gewesen. Dies waren folgende Ausgaben:

Firma	Re Datum	Ausgaben	Gesamtkosten
Fa. Fa3	11.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Terrassenumbau (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abtransport Bagger, LKW, Beton, div. Stahlgitter, Splitt, div. An-/Abfahrten, usw.) € 10.894,22 <p>mit USt. (20%) und Skonto (4%)</p>	€ 12.550,00
	15.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Terrassenumbau (Vor-/Bauarbeiter, PU-Schaum, Beton, PVC Gleitmittel, Rohre, Stahl, LKW, An-/Abfahrten, usw.) € 6.448,72 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (4%) und div. Nachlässe</p>	€ 6.900,00
	30.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, LKW, Schutt, 	

		Bagger, Schrämmhammer, Tragschichtgemisch, Transport, Deponie Aushub, Beton, Rüttelplatte, Schalungsplatte, Splitt, Dämmung, Betonkies, Rohre, Eisen, usw.) € 11.411,30 mit USt. (20%) und Skonto (4%)	€ 13.145,82
	30.9.2012	• div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, Trockenbeton, Öbb Palette, Torstahl) € 14.441,88 mit USt. (20%) und Skonto (4%)	€ 16.637,05
	31.10.2012	• div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Fach-/Bauarbeiter, An-/Abfahrt, Baustahlgitter, Torstahl, Dämmplattenkleber, PU-Schaum, Beton, Bögen, Rohre, Folien, Paletten, usw.) € 8.648,49 mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)	€ 9.963,06
	27.7.2012	• Pauschalen für Bastellengemeinkosten (Kleinmaterial, Kleingeräte, Schalungsholz, Deckensteher, usw.) € 1.180,00 mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)	€ 1.359,36
	22.11.2012	• div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (LKW, Brechkorn, Transport, Beton) € 487,51 mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)	€ 561,60
	15.11.2012	• div. Arbeiten bzgl. Barrierefreier Hauszugang mit überdachtem Vorplatz (Vor-/Bauarbeiter, Splitt, LKW, Platten, usw.) € 2.169,07 mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)	€ 2.498,76
Fa. Fa1	31.5.2012	• Bodenfliesen € 672,30	€ 850,90

		<ul style="list-style-type: none"> • Frachtkosten € 47,06 • Euro-Paletten € 11,66 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)</p>	
	20.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Terrassenfliesen € 5.476,88 • Fracht € 250,00 • abzüglich Rückgaben vom 26.7.2013 und 30.6.2013 von insg. € -333,38 <p>mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)</p>	€ 6.342,76
Fa. Fa2	13.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Ausgleichsmaterial für den Boden im Bereich des Anbaus incl. Entfernen des Fliesenbodens und nachfolgender Ausgleich im Bereich bestehender Küche € 650,00 • Arbeitszeit 13 Std. € 546,00 • Fahrt € 40,00 <p>mit MwSt. (20%)</p>	€ 1.483,20
Fa. Fa8	3.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Abdichten und verlegen von Feinsteinzeugfliesen barrierefrei auf Terrasse inkl. Material und Arbeitszeit € 7.752,60 <p>mit USt. (20%) und Skonto (€ -303,12)</p>	€ 9.000,00
Gesamtbetrag			€ 81.292,51
begünstigter Aufwand		€ 81.292,51 x 5%	€ 4.064,63

Die 5% stellen eine Schätzung des für den Einbau der barrierefreien Haus- und Terrassentür angefallenen Montage- und Folgekosten dar.

Somit beträgt der begünstigte Gesamtaufwand laut Amtspartei (€ 8.831,95 + € 4.064,63) € 12.896,58. Die Schätzung dieses Aufwandes mit nur 5 % durch die Amtspartei erscheint dem erkennenden Senat zu niedrig.

Eine genaue Aufteilung dieser Kosten ist nicht möglich. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent. (vgl. zB VwGH 15.5.1997, 95/16/0144)

Der erkennende Senat ist zur Auffassung gelangt, dass zumindest 25% dieser Leistungen derart auf die spezielle Behinderung des Sohnes ausgerichtet sind, dass ein fremder Erwerber den Aufwand nicht abgelten würde und es sich daher um verlorene Kosten handelt. Es sind dies Aufwendungen, die ausschließlich durch die barrierefreie Ausführung der betreffenden baulichen Maßnahmen entstanden sind. Mit der Anerkennung von 25 %

der entstandenen Kosten wird nach Ansicht des Senates ein Schätzungsergebnis erreicht, das den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommt.

Die verbleibenden Kosten finden weder seitens des FA noch des Gerichts Anerkennung, da diese Kosten in keinem Zusammenhang mit der barrierefreien Adaptierung standen. Es handelt sich hierbei um folgende Rechnungen:

Firma	Re Datum	Ausgaben	Gesamtkosten
Fa. Fa4	12.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Fenster € 327,31 • Insektenschutzrollo € 171,00 • Montage Insektenschutzrollo € 35,00 mit MwSt (20%)	€ 640,00
Fa. Fa5	15.6.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Zimmermannsarbeiten (div. Material und Arbeitszeit) mit USt. (20%) und Rabatt (3%)	€ 3.730,00
Fa. Fa6	23.7.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Küche EWE € 12.797,00 • Steinarbeitsplatte € 2.360,00 • Nischenrückwand € 980,00 • Zubehör (Suter, Siphon, Armatur, Unterbauleuchte, Trafo) € 1.622,00 • Niroblenden U-förmig incl. Montage € 390,00 <p>Gesamtkosten mit USt. (20%) und Skonto (2%) in Höhe von € 22.854,00 abzüglich der anerkannten Kosten in Höhe von € 1.540,00</p>	€ 21.312,00
Fa. Fa7	10.8.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Heizung, Fußbodenheizung samt Installation € 3.472,50 mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)	€ 4.083,66
Fa. Fa9	22.10.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Fenster € 228,33 mit MwSt. (20%)	€ 274,00
Fa. Fa10	28.9.2012	<ul style="list-style-type: none"> • Aufsatzkranz aus hochschlagfestem Kunststoff, wärmegedämmt, verstärkte Ausführung € 900,00 • Lichtkuppel € 1.000,00 mit MwSt. (20%) und Skonto (4%)	€ 2.188,80

Fa. Fa11	26.11.2012	• Flachdachabdichtung, Balkonabdichtung und Dachrinnenmontage (inkl. Material, Transport und Arbeitszeit) € 8.495,95 mit MwSt. (20%) und Skonto (3%)	€ 9.889,29
Fa. Fa13	26.9.2012	• Anschlussverlegung € 1.740,42 mit USt. (20%)	€ 2.088,50
Fa. Fa14	3.12.2012	• Asphaltierungsarbeiten € 3.298,10 mit MwSt. (20%)	€ 3.957,72
Fa. Fa15	11.12.2012	• Trapez, Fichte € 52,85 • Sikkens Novatech 1lt € 20,83 • Anstrich von Fichtenholz € 36,00 • Arbeitszeit Facharbeiter € 265,40 • Zufahrt € 25,00 mit MwSt. (20%) und Skonto (2%)	€ 470,50

Diese Aufwendungen finden weder seitens des FA noch des Gerichts Anerkennung, da diese Kosten in keinem Zusammenhang mit der Adaptierung standen. Eine eingebaute Lichtkuppel beispielsweise dient nach Ansicht des Gerichtes nur als ästhetische Veränderung und Verschönerung des Hauseinganges, hat aber nichts mit einer behindertengerechten Adaptierung zu tun.

Es ergeben sich somit aus dem Umbau folgende außergewöhnliche Belastungen:

Von FA anerkannte Kosten	€ 8831,95
25 % der Sonstigen Kosten	€ 20.323,13
Summe	€ 29.155,08
Abzüglich Förderung	€ 19.900
Ag. aus Umbau lt. BFG	€ 9.255,08

Dieser Betrag war zu den unstrittigen Aufwendungen aus der Behinderung des Sohnes in Höhe von € 5336,40 und € 1651,71 zu addieren, wodurch sich in der Steuerberechnung ein Betrag von € 16.243,19 als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Kindes ergibt.

Aus den dargelegten Gründen war der Beschwerde teilweise statzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Dass dem Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein konnte, lag vor allem an der Würdigung des Sachverhaltes und nicht daran, dass Zweifel an der Auslegung rechtlicher Vorschriften existierten. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Februar 2016