

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***2***, vertreten durch ***3***, über die Beschwerde vom 20.5.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22.4.2021 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit **Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmer*innenveranlagung für das Jahr 2015** vom 18.12.2020 wurden sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 25.800,00 € geltend gemacht.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 12.1.2021** wurden in Bezug auf die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 25.800,00 € folgende Fragen formuliert:

Es seien die Belege und Kostenaufstellungen, wie sich die Gesamtsumme zusammensetze (Datum, Bezeichnung, Betrag), einzureichen. Hätte die Krankenkasse, das Sozialministeriumsservice in Form eines Zuschusses oder eine private Versicherung ganz oder teilweise ersetzt? Diese seien bekannt zu geben.

Daraufhin wurde durch die Erbin nach dem Beschwerdeführer ausgeführt, dass im Jahr 2015 eine Liftanlage montiert worden wäre. Der Beschwerdeführer hätte die Wohnung im ersten Stock bewohnt. Der Einbau wäre notwendig gewesen, weil er aufgrund seiner

Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe 3) die Treppen nicht steigen hätte können.

Beigelegt wurde die Rechnung über die Liftanlage vom 30.5.2015 über 25.800,00 €.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 17.3.2021** wurden folgende Fragen an die Erbin nach dem Beschwerdeführer gerichtet:

Um Vorlage des Zahlungsnachweises für 2015 betreffend den Lifteinbau werde gebeten. Das vorgelegte Schriftstück sei ein Auftrag zum Angebot und kein Zahlungsnachweis.

Geantwortet wurde dahingehend, dass die Anschaffungskosten der Liftanlage 25.800,00 € betragen hätten (Auftrag zum Angebot). Erstens: Anzahlung zum Auftrag vom 30.5.2015 in Höhe von 3.000,00 €, Rechnung sei angefügt, der Zahlungsbeleg konnte nicht gefunden werden. Zweitens: Schlussrechnung zum Auftrag vom 13.7.2015 in Höhe von 22.800,00 € samt Rechnung und Zahlungsbeleg.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 1.4.2021** wurde durch die Amtspartei wie folgt ausgeführt: Es würden eine genaue Beschreibung und Funktionsweise des Liftes sowie Fotos benötigt werden. Weiters werde um Stellungnahme ersucht, warum der Einbau zwangsläufig sei und weiters sei ein ärztlicher Nachweis über eine Gehbehinderung vorzulegen. Es liege kein Behinderungsgrad vor, sondern erst Pflegegeldbezug ab Juni 2015.

Daraufhin wurde unter anderem ausgeführt, dass der Beschwerdeführer mit seiner Gattin die Auszugswohnung im ersten Stock bewohnt hat. Er hätte Parkinson gehabt und wäre dement gewesen. Die Mobilität durch die Erkrankung an Parkinson wäre so eingeschränkt gewesen, dass er die Stiege zu seiner Wohnung nur mehr mit Hilfe und größter Anstrengung bewältigen hätte können. Der Einbau eines Liftes wäre unumgänglich gewesen. Ein Treppenlift sei probiert worden. Der Beschwerdeführer hätte aufgrund seiner eingeschränkten Beweglichkeit nicht selbst seine Füße auf die Fußablage des Treppenliftes heben können. So sei an das Gebäude eine Liftanlage angebaut worden, womit er mit seinem Rollator bzw. auch mit dem Rollstuhl in seine Wohnung im 1.Stock gelegen hätte können. Beschreibung der Liftanlage: Wie aus den beiliegenden Fotos ersichtlich handle es sich um einen ganz normalen Lift, mit dem man in ein anderes Stockwerk auf Knopfdruck gelangen könne.

Beigelegt wurde unter anderem ein **Befund vom 29.4.2015** von einer Abteilung für Unfallchirurgie, wonach sich der Beschwerdeführer nach einem Sturz leichte Verletzungen im Bereich der Nase und der Stirn zugezogen hätte.

Zudem ein **Befund vom 17.8.2015** durch die Neurologin Dr. ***4*** wie folgt:

„Laut Gattin in den letzten Wochen während der extremen Hitze deutliche Mobilitätsverschlechterung, insbesondere in der Nacht, das Gehen zusätzlich durch Knieprobleme beeinträchtigt.

....

Zum Untersuchungszeitpunkt leichte Hypokinese, der Patient sonst aber frisch und insbesondere psych. gut kontaktfähig, Kognition besser als zuletzt, gut affizierbar.

.....“

Weiters liegt vor ein **neurologischer Befundbericht vom 8.9.2014**, aus dem im Wesentlichen die Diagnose sowie eine Medikation hervorgeht. Zudem wird eine ergotherapeutische und physiotherapeutische Vorstellung zur Verbesserung der Alltagsaktivitäten und der Mobilität empfohlen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 22.4.2021** wurden keine außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt und wie folgt begründet:

Die geltend gemachten Aufwendungen für einen „Aufzugseinbau“ (25.800,00 €) seien weder aus tatsächlichen, rechtlichen, noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung iSd EStG 1988 und könnten somit steuerlich nicht anerkannt werden.

Laut den vorliegenden ärztlichen Befunden sei keine schwerwiegende Gehbehinderung ersichtlich. Das Krankheitsbild sei eher mentaler Natur (Demenz). Die Notwendigkeit einer Gehhilfe sei nicht ersichtlich. Außerdem handle es sich bei dem Aufzug um eine nicht behinderungsspezifische Konstruktion, die auch von nicht behinderten Personen genutzt werden könne. Es handle sich dabei auch nicht um nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl.Nr. 303/1996).

Mit **Schreiben vom 20.5.2021** wurde gegen obigen Bescheid **Beschwerde** erhoben wie folgt:

Der Beschwerdeführer hätte die Auszugswohnung im 1. Stock gemeinsam mit seiner Gattin bewohnt. Die Wohnung wäre vor dem Aufzugseinbau nur vom Vorraum über einen Stiegenaufgang mit 16 Stufen erreichbar gewesen. Vom Vorraum ins Freie wären nochmals 2 Stufen zu überwinden gewesen. Durch den Einbau des Aufzuges hätte er von draußen mit dem behindertengerechten Aufzug in seine Wohnung gelangen können. Die Entscheidung über den Einbau eines Liftes sowie über dessen Größe und Beschaffenheit hätte sich nach der Notwendigkeit gerichtet, dass er ohne diesen seine Wohnung aufgrund der fortgeschrittenen Parkinsonkrankheit nicht mehr erreichen hätte können.

Die Ausführung in der Bescheidbegründung, dass laut den vorliegenden ärztlichen Befunden keine schwerwiegende Gehbehinderung ersichtlich sei und das Krankheitsbild „eher mentaler Natur (Demenz)“ sein würde, sei nicht richtig. Laut Befund von Dr. ***4*** vom 6.5.2021 hätte der Beschwerdeführer an rigid akinet. Morbus Parkinson und Parkinson Demenz gelitten. In der Zusammenfassung hätte dieses Parkinson-Syndrom rigid-hypokinetisch angeführt.

Das hypokinetisch-rigide Syndrom sei ein von Bewegungsarmut (Hypokines) und Muskelsteife (Rigor) geprägtes Krankheitsbild. Laut Informationsschreiben vom Bundesministerium für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz würden im Laufe der Zeit vier vorwiegend motorische Symptome in den Vordergrund treten, welche die Hauptsymptome der Krankheit darstellen würden. Diese seien:

- Bewegungsarmut (Akinese)
- Muskelsteife (Rigor)

- Ruhezittern (Tremor)
- Störung der Haltungsstabilität und Gangsicherheit (posturale Instabilität).

Das Krankheitsbild und der Befund von Dr. ***4*** würden belegen, dass eine schwerwiegende Gehbehinderung vorgelegen wäre und nicht wie im Einkommensteuerbescheid ausgeführt das Krankheitsbild eher mentaler Natur (Demenz) sei. Der Beschwerdeführer hätte zum Großteil seinen Rollator verwendet bzw. auch den Rollstuhl. Bezüglich dem Rollstuhl und dem Rollator könnten keine Belege mehr vorgelegt werden, beide seien jedoch noch im Haus vorhanden.

Im Mai 2015 sei ein Antrag auf Pflegegeld gestellt worden, das ab Juni 2015 auch ausbezahlt worden wäre. Aufgrund der zunehmenden Verschlechterung des Gesundheitszustandes sei im Jänner 2016 ein Antrag auf Erhöhung des Pflegegeldes beantragt worden. Das Pflegegeld sei nicht mehr erhöht worden, weil der Beschwerdeführer in der Zeit bis zur ärztlichen Feststellung verstorben wäre. Ab Jänner 2016 sei auch eine 24-Stunden-Betreuungshilfe organisiert worden.

Dass der Lift auch von anderen Personen benutzt werden könne, ändere nichts an der Tatsache, dass der Einbau für den Beschwerdeführer unumgänglich gewesen wäre, um auch zukünftig in seine Wohnung zu gelangen. Die Ausgaben in Höhe von circa 26.000,00 € würden nicht getätigt worden sein, wenn er mit seiner Behinderung auch weiterhin die Stiege benutzen hätte können.

Die getätigte Investition sei somit durch die eingetretene Behinderung veranlasst und somit behinderungskausal bzw. zwangsläufig iSd § 34 EStG 1988 erwachsen.

Aufwendungen für die Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes könnten als außergewöhnliche Belastung angesehen werden, soweit spezifische behindertengerechte Baumaßnahmen gesetzt würden (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172), ebenso VfGH 17.12.1982, B 220/81, der einen wegen der Behinderung erforderlichen Einbau eines Aufzuges in ein einstöckiges Haus als außergewöhnliche Belastung anerkannt hätte.

Für die außergewöhnliche Belastung hätte es keine Bedeutung, ob der wegen einer Behinderung notwendige Gegenstand auch sonst Verwendung finden könne; entscheidend sei vielmehr, ob die Aufwendungen in Hinsicht auf die Behinderung zwangsläufig entstehen würden, und damit das für den notwendigen Lebensunterhalt verfügbare Einkommen belasten würden (Doralt, RdW 2009/396).

Die Ausgaben für den Lifteinbau seien zwangsläufig erwachsen.

Beigelegt wurde ein **Befund von Dr. ***4***, Neurologin, vom 6.5.2015**, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

„Der 83-jährige Patient mit rigid akinet. M. Parkinson und Parkinson Demenz mit zuletzt MMSE kommt nach einem ½ Jahr zu einer klinischen Kontrolle.

.....

Tagsüber schlafe er viel, in der Früh besteht manchmal eine leichte Desorientiertheit, manchmal auch opt. Halluzinationen, wenngleich der Pat. weiß, dass diese nicht wahr sind. Laut Gattin vor allem in der Körperpflege manchmal aggressive Tendenzen.

In der Früh komme er generell eher schlecht auf. Die Gattin hilft beim Ankleiden und der Körperpflege. Tagsüber wird vorwiegend Zeitung gelesen. Er decke auch z.B. den Tisch. Die Aktivität mit der Schafzucht habe er zuletzt eingeschränkt, weil auf Grund der Hanglage und der zusehenden Gangbeeinträchtigung Sturzgefahr besteht.

Erst in letzter Zeit wäre er mit den Pantoffeln im Gras gestolpert und auch zu Sturz gekommen. Im Haus selbst die Mobilität ebenfalls schwierig, da überall Stufen auf Grund der Hanglage zu bewältigen sind.

Bei der klin. neurolog. Kontrolluntersuchung bekannt rechts betonte Parkinsonsymptomatik mit auch Rigor und Akinese und herabgesetzter Feinmotilität, auch sehr kleinschrittiges schlurfendes Gangbild.

Zusammenfassung:

Parkinson-Syndrom rigid-hypokinetisch, Parkinson Demenz, MMSE 19/30

Vordergründig sollte durch eine ambulante Physiotherapie bzw. Ergotherapie im Wohnbereich eine Verbesserung in den ADL's – z.B. durch Anbringen von Haltegriffen, etc. versucht werden. Dies wurde auch bereits im Vorjahr vom damals behandelnden Facharzt empfohlen, bisher aber vom Ehepaar nicht umgesetzt.“

Zudem wurde eine allgemeine Abhandlung aus www.gesundheit.gv.at eingereicht, Morbus Parkinson betreffend und ein Schreiben des Sozialministeriumsservice vom 8.2.2016 im Hinblick auf die Gewährung eines Zuschusses zur Unterstützung der 24-Stunden-Betreuung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11.6.2021** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Im Rahmen der Beschwerde sei ausgeführt worden, dass laut Befund von Dr. ***4*** belegt sein würde, dass eine schwerwiegende Gehbehinderung vorgelegen sein würde und der behinderungsgerechte Umbau (durch Anbau eines Außenliftes) zwangsläufig sein würde. Seitens der Abgabenbehörde sei dem entgegen zu halten, dass im Befund unter anderem ausgeführt worden wäre, dass eine „Aktivität mit der Schafzucht“ eingeschränkt worden wäre und somit diese nicht betrieben worden sei. Weiters werde abschließend im Befund in der Zusammenfassung ausgeführt, dass eine Verbesserung der Alltagskompetenz durch Anbringen von Haltegriffen versucht werden könne. Im Befund werde jedenfalls keine Gehbehinderung diagnostiziert, vor allem keine schwerwiegende. Auch der Einbau eines Aufzugs werde weder als notwendig, noch als empfehlenswert festgestellt. Dass das Krankheitsbild grundsätzlich auch schwere bzw. schwerste motorische Einschränkungen (Gehbehinderungen) beinhalte werde seitens der Abgabenbehörde nicht in Abrede gestellt, doch sei im konkreten Fall anhand der ärztlichen Befunde nicht ersichtlich, dass eine solche vorgelegen sein würde. Vor allem der zeitnahe (teilweise) Betrieb einer Schafzucht sei aus Sicht der Abgabenbehörde mit einer schweren Gehbehinderung nicht in Einklang zu bringen.

Nach Rechtsansicht der Abgabenbehörde mangle es daher an der Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 1 Z 2 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988.

Doch selbst wenn eine schwere Gehbehinderung vorliegen würde, setze § 34 Abs. 1 EStG 1988

das Vorliegen einer Belastung voraus. Dabei müsse es sich um „verlorenen“ Aufwand handeln. Von einem solchen könne nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert geführt hätte (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003). Der Erwerb eines Wirtschaftsgutes stelle daher idR keine außergewöhnliche Belastung dar (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Ausnahmefälle seien z.B. die Beschaffung von Wirtschaftsgütern, die auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert hätten (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; BFG 31.8.2018, RV/7100803/2014; 25.1.2018, RV/7100058/2018; UFS 31.3.2003, RV/0403-F/02).

Nach der Rechtsprechung des BFG (20.12.2016, RV/2100485/2015), bestätigt durch den VwGH (27.6.2018, Ra 2017/15/0006) stelle der nachträgliche Einbau eines Außenliftes an ein Wohnhaus keinen verlorenen Aufwand dar. Vielmehr werde ein entsprechender Gegenwert geschaffen, welcher somit zu keiner Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führe. Die Kosten für die Errichtung des Liftes könnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Mit **Schreiben vom 9.7.2021** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung gestellt und unter anderem wie folgt dargelegt: In der Beschwerdevorentscheidung sei ausgeführt worden, dass keine Gehbehinderung diagnostiziert worden wäre. Dies sei nicht richtig. Dr. ***4*** hätte in ihrem Befund vom 6.5.2015 ausgeführt, dass der 83-jährige Patient an rigid akint. M. Parkinson und Parkinson Demenz leide. Sie hätte unter anderem erwähnt, dass ein sehr kleinschrittiges, schlurfendes Gangbild vorliege.

Der Beschwerdeführer hätte mit seinem Rollator noch auf ebener Fläche gehen können, jedoch bei einem kleinschrittigen, schlurfenden Gangbild würde ein Treppensteigen unmöglich gewesen sein.

Hinsichtlich der angeführten „Aktivität mit der Schafhaltung“ würde man klarstellen, dass die Schafhaltung nicht vom Beschwerdeführer betrieben worden wäre, sondern von seinem Sohn und seiner Schwiegertochter. Die Gattin des Beschwerdeführers hätte sich in der Früh um die Schafe gekümmert. Der Beschwerdeführer hätte sie begleitet, wenn es sein Gesundheitszustand erlaubt hätte, gelegentlich mit seinem Rollator.

Im Befund sei auch erwähnt worden, dass die Mobilität im Haus schwierig sein würde, da überall Stufen zu bewältigen seien.

Aus diesem Grund würde der Einbau eines behindertengerechten Aufzuges im Jahr 2015 unumgänglich und daher zwangsläufig iSd § 34 Abs. 1 Z 2 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 gewesen sein.

Es werde auch angeführt, dass der Einbau eines Lifts keinen verlorenen Aufwand darstellen würde. Diesbezüglich sei auf die Rechtsprechung des BFG (20.10.2016, RV/2100485/2015) und des VwGH (27.6.2018, Ra 2017/15/0006) verwiesen. Der diesem Erkenntnis zugrunde liegende

Sachverhalt sei mit dem streitgegenständliche vorliegenden nicht vergleichbar. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt sei in ein dreigeschoßiges Gebäude (Hochpaterre, erstes und zweites Obergeschoß/Dachgeschoß) ein Lift mit Teilanschaffungskosten in Höhe von 102.489,75 € angebaut worden. Hierbei sei realistischerweise davon auszugehen, dass bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäude ein potentieller Käufer durchaus einen Wertfaktor in dem vorhandenen Personenlift sehe.

Dagegen handle es sich bei der streitgegenständlichen Sachlage um den Bau eines Lifts in einem einstöckigen Haus. Der VfGH 17.12.1982, B220/81, hätte den wegen der Behinderung erforderlichen Einbau eines Aufzuges in ein einstöckiges Haus als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Ein einstöckiges Haus erfahre demnach keine Wertsteigerung, sondern stelle das Vorhandensein eines Aufzuges, der nur Raum wegnehme und laufende Kosten verursache, eher eine Wertminderung dar.

Mehraufwand, der auf einer behindertengerechten Gestaltung des individuellen Wohnumfeldes beruhe, stehe stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwertes in Anbetracht der Gesamtumstände regelmäßig in den Hintergrund trete (BFH 24.2.2011, VI R 16/10). Da durch den Einbau eines Liftes in eine Einfamilienhaus kein entsprechender Gegenwert geschaffen werde, sondern ein verlorener Aufwand vorliege, der bei einer unterstellten Verwertung des Gebäudes nicht abgegolten werde, seien derartige Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (Renner, SWK 2010, S 275).

Auch das BFG 22.12.2015, RV/7104281/2014, hätte den Einbau eines Liftes als außergewöhnliche Belastung anerkannt und ausgeführt, dass ein etwaiger Gegenwert nicht zu prüfen sein würde.

Mit **Vorlagebericht vom 27.7.2021** wurde die obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Am 18.12.2020 sei ein Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung eingebracht worden, worin sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 25.800,00 € geltend gemacht worden wären.

Beweismittel:

Als Beweismittel dienten die vorgelegten Aktenbestandteile insbesondere die im Rahmen der Beantwortungen der Ersuchen um Ergänzung übermittelten Unterlagen.

Stellungnahme:

Hinsichtlich der Ausführungen im Vorlageantrag werde seitens der Abgabenbehörde wie folgt ergänzend ausgeführt:

Im ärztlichen Befund werde das Vorliegen einer Gehbehinderung nicht diagnostiziert. Wie auch im Vorlagebericht korrekt ausgeführt, liege nur ein kleinschrittiges schlurfendes Gangbild vor.

Die im Vorlageantrag weiter angeführte Unmöglichkeit des Treppensteigens ergebe sich jedenfalls nicht aus dem Befund, da dort lediglich Mobilitätsschwierigkeiten angeführt worden

wären. Vielmehr werde im Befund als dringendes Empfehlung lediglich das Anbringen von Haltegriffen angeführt.

Gerade auch diese Empfehlung spreche aus Sicht der Abgabenbehörde sowohl gegen die Unmöglichkeit des Treppensteigens, als auch gegen die zwingende Notwendigkeit des Einbaus eines Außenliftes. Wenn das Treppensteigen nicht mehr möglich bzw. ein mechanisches Hilfsmittel wie ein Aufzug zwingend erforderlich gewesen sein würde, würde dies auch eindeutig im Befund so formuliert worden sein.

Aus Sicht der Abgabenbehörde sei auch nicht nachvollziehbar, dass einerseits eine so schwere Gehbehinderung vorliegen würde, dass die Unmöglichkeit des Treppensteigens vorliegen würde sowie die Notwendigkeit eines Aufzugeinbaus gegeben sein würde und andererseits das Aufsuchen einer Schafswiese möglich sein würde. Wenn im Vorlageantrag weiters ausgeführt werde, dass die Schafhaltung nicht vom Verstorbenen, sondern von seinem Sohn betrieben worden sei, sei dem entgegen zu halten, dass in der Anamnese des ärztlichen Befundes die Einschränkung (nicht die Aufgabe) der Schafzuchtaktivitäten durch den Verstorbenen angeführt werde.

Hinsichtlich des im Vorlageantrag angeführten Erkenntnisses VfGH 17.12.1982, B220/81, sei anzuführen, dass es sich dabei um den Einbau (nicht Anbau) eines Aufzugs in ein Einfamilienhaus durch einen querschnittgelähmten Steuerpflichtigen gehandelt habe. Wie der VfGH erkannt hätte, stelle vor allem die Tatsache, dass der Aufzug Raum wegnehme keine Werterhöhung dar. Entgegen des vom VfGH zu beurteilenden Sachverhaltes sei im gegenständlichen Fall der Aufzug an das Gebäude angebaut worden. Es komme daher zu keiner Einschränkung des vorhandenen Raums, sondern zu einer Erweiterung desselben nach außen analog zu einem Anbau.

Aus Sicht der Abgabenbehörde sei der Anbau eines Aufzugs mangels Vorliegens einer Gehbehinderung nicht zwangsläufig iSd § 34 Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 3 EStG 1988. Selbst bei Vorliegen einer Gehbehinderung würde im konkreten Sachverhalt von der Schaffung eines Gegenwertes auszugehen sein, womit ein endgültiger Wertverzehr nicht vorliegen würde.

Am **24.1.2022** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Erbin nach dem Beschwerdeführer abgefertigt:

„Ein Steuerpflichtiger, der eine Begünstigung, somit eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind (siehe etwa VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; BFG 7.7.2021, RV/7100954/2020).

1.

Weisen Sie den Grad der Behinderung des Beschwerdeführers im Jahr 2015 durch Vorlage des Behindertenpasses sowie der diesbezüglichen ärztlichen Gutachten des Sozialministeriumsservices nach.

2.

Reichen Sie sämtliche Bescheide betreffend Pflegegeld sowie die diesen zugrunde liegenden ärztlichen Gutachten ein.

3.

Wann wurde die Errichtung des Liftes in Auftrag gegeben? Wann wurde ein Antrag auf Baubewilligung gestellt? Wie viele Stockwerke können mit dem gegenständlichen Lift erreicht werden?

Um welches Modell mit welcher Tragfähigkeit hat es sich gehandelt? Diesbezügliche Schriftstücke sind einzureichen.

4.

Von wem wurde das Erdgeschoß des Hauses bewohnt?“

Mit **Schreiben vom 10.2.2022** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Ein Behindertenpass sei nicht beantragt worden.

2.

Ein Antrag auf Pflegegeld sei am 26.5.2015 gestellt und mit Bescheid vom 12.8.2015 Pflegegeld der Stufe 3 zuerkannt worden.

Aufgrund der Verschlechterung des Gesundheitszustandes sei am 29.1.2016 ein Antrag auf Erhöhung des Pflegegeldes (Verschlimmerungsantrag) gestellt worden. Mit Bescheid vom 31.5.2016 sei rückwirkend Pflegegeld der Stufe 5 gewährt worden.

3.

Mit Datum 20.5.2015 wäre ein Angebot über die Errichtung eines Lifts gelegt worden. Der Auftrag sei am 30.5.2015 unterschrieben worden. Die Firma hätte mit 30.5.2015 die Anzahlungsrechnung zum Auftrag erstellt. Die Schlussrechnung sei am 13.7.2015 gelegt worden.

Das Gebäude hätte ein Obergeschoß, in dem sich die Auszugswohnung des Beschwerdeführers und seiner Gattin befinde. Der Lift hätte drei Stops. Damit der Beschwerdeführer auch seinen Rollator bzw. mit dem Rollstuhl barrierefrei nach Außen hätte können würde der 1.Stop im Außenbereich errichtet worden sein. Der 2. Stop befinde sich im Erdgeschoß. Somit würden die 3 Stufen von Außen zum Erdgeschoß überwunden werden. Der 3.Stop befinde sich direkt in der Auszugswohnung im 1.Stock. Für die Montage des Lifts seien im Erdgeschoß (Schmutzschleuse) und im Obergeschoß (Auszugswohnung) jeweils ein Fenster entfernt und der Lift an der Außenmauer montiert worden. Es handle sich nicht um einen herkömmlichen Lift mit Kabine, sondern um einen Lift einfacher Bauweise. Ein Plateau werde mittels Spindelantrieb bewegt (Plateaulift). Die Nennlast sei 400 kg.

4.

Bei dem Objekt, an dem der Lift angebaut worden wäre, handle es sich um einen Bauernhof. Im Erdgeschoß wohne die Familie des Sohnes des Beschwerdeführers mit Gattin und zwei

Kindern. Im Erdgeschoß würden sich Küche, Stube, Vorhaus, Büro und Schmutzschleuse befinden. Die Schlafzimmer und ein Bad befänden sich im Obergeschoß.

Der Beschwerdeführer hätte mit seiner Gattin in der Auszugswohnung gewohnt, bestehend aus Wohnzimmer, Schlafzimmer, Vorraum, Bad und Küche. Diese Auszugswohnung befände sich im Obergeschoß. Nachdem der Vorraum der Auszugswohnung direkt über der Schmutzschleuse liege, sei in der Schmutzschleuse und im Vorraum jeweils ein Fenster entfernt und der Lift angebaut worden.

Beigelegt wurden diverse technische Datenblätter im Hinblick auf den gegenständlichen Lift, ein Auftrag zur Errichtung des Liftes vom 30.5.2015, ein Angebot zu dessen Errichtung vom 20.5.2015 sowie eine diesbezügliche Schlussrechnung vom 13.7.2015.

Zudem wurde eingereicht ein Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 12.8.2015 über einen Pflegegeldbezug des Beschwerdeführers ab 1.6.2015 mit Pflegegeldstufe 3 sowie ein Bescheid vom 31.5.2016 über einen Pflegegeldbezug der Stufe 5 ab April 2016.

Die außerdem eingereichten Befunde waren bereits Akteninhalt.

Gutachten im Hinblick auf den Pflegegeldbezug wurden nicht eingereicht.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Strittig ist die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 25.800,00 € für die Errichtung eines Außenliftes im Wohnhaus des Beschwerdeführers, im Besonderen, ob diese zwangsläufig erwachsen sind.

Im Jahr 2015 bewohnte der Beschwerdeführer mit seiner Gattin den ersten Stock eines Hauses. Der Sohn des Beschwerdeführers bewohnte mit seiner Familie sowohl das Erdgeschoß, als auch den ersten Stock. Der vom Beschwerdeführer genutzte Wohnbereich ist nur über Stufen erreichbar gewesen. Das Angebot zur Errichtung des Liftes wurde am 20.5.2015 erstellt, am 30.5.2015 wurde der Auftrag erteilt.

Es handelt sich dabei um einen Außenlift mit 3 Stationen (Straßenebene, Erdgeschoß, 1. Stock) und einer Nennlast von 400 kg.

Unstrittig litt der Beschwerdeführer an Parkinson und Demenz.

Laut neurologischem Befund vom 8.9.2014 wurde eine ergotherapeutische und physiotherapeutische Vorstellung zur Verbesserung der Alltagsaktivitäten und der Mobilität empfohlen.

Laut neuerlichem neurologischen Befund vom 6.5.2015 wurde von der Ärztin zusammenfassend ausgeführt:

„Parkinson-Syndrom rigid-hypokinetisch, Parkinson Demenz, MMSE 19/30

Vordergründig sollte durch eine ambulante Physiotherapie bzw. Ergotherapie im Wohnbereich eine Verbesserung in den ADL's – z.B. durch Anbringen von Haltegriffen, etc. versucht werden.

Dies wurde auch bereits im Vorjahr vom damals behandelnden Facharzt empfohlen, bisher aber vom Ehepaar nicht umgesetzt.“

Festgestellt wurde eine rechts betonte Parkinsonsymptomatik mit Rigor und Akinese und herabgesetzter Feinmotilität und ein sehr kleinschrittiges, schlurfendes Gangbild.

Von der Gattin des Beschwerdeführers wurde angegeben, dass der Beschwerdeführer die Aktivitäten mit der Schafzucht zuletzt eingeschränkt habe weil aufgrund der Hanglage und der zusehenden Gangbeeinträchtigung Sturzgefahr bestehe. Er decke jedoch z.B. den Tisch. Im Haus sei die Mobilität schwierig, da überall Stufen aufgrund der Hanglage zu bewältigen seien.

Aus den vorgelegten Befunden geht hervor, dass die Mobilität des Beschwerdeführers eingeschränkt gewesen ist. Eine Unmöglichkeit, die Stufen zu seinem Wohnbereich zu bewältigen, ist jedoch nicht festgestellt worden. Vielmehr wurde empfohlen, Haltegriffe anzubringen.

Der Senat geht daher nicht davon aus, dass ein Erreichen der eigenen Wohnräume über Stufen für den Beschwerdeführer unmöglich gewesen ist. Dass die Beweglichkeit beeinträchtigt war, ist offenkundig.

Es wird daher nicht davon ausgegangen, dass im Mai 2015 die Errichtung des Liftes zwangsläufig erfolgt ist.

Eine Feststellung des Grades der Behinderung beim Sozialministeriumsservice wurde nicht veranlasst.

Laut Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 12.8.2015 lag ein Pflegegeldbezug des Beschwerdeführers ab 1.6.2015 mit Pflegegeldstufe 3 vor, sowie laut Bescheid vom 31.5.2016 ein Pflegegeldbezug der Stufe 5 ab April 2016.

Die diesen Bescheiden zugrunde liegenden ärztlichen Gutachten wurden nicht eingereicht.

Allgemeine Ausführungen zu möglichen Auswirkungen der diagnostizierten Krankheiten des Beschwerdeführers gehen ins Leere, da sie nicht auf dessen konkreten Gesundheitszustand Bezug nehmen.

Rechtliche Begründung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Ein Steuerpflichtiger, der eine Begünstigung, somit eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und

zumindest glaubhaft zu machen sind (siehe etwa VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; BFG 7.7.2021, RV/7100954/2020).

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst, z.B. durch Krankheit oder Körperbehinderung, treffen.

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls und nach objektiven Kriterien zu beurteilen; persönliche Vorstellungen des Steuerpflichtigen sind nicht maßgeblich.

Zwangsläufigkeit liegt damit nicht vor, wenn eine Aufwendung freiwillig erfolgt, sondern nur dann, wenn sich der Steuerpflichtige der konkreten finanziellen Belastung nicht entziehen kann.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich im Sinn des § 34 Abs. 1 EStG 1988 und sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Der Begriff der Krankheitskosten ist weit auszulegen. Darunter fallen neben Arzt- und Krankenhauskosten auch Medikamentenkosten sowie Kosten für Heilbehelfe und Hilfsmittel. Kosten für Hilfsmittel 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 oder zu mildern. Darunter fallen Gegenstände wie Brillen, Krücken, Rollstühle, aber auch Treppenlifte oder sanitäre Einrichtungen, die ausschließlich für Behinderte konzipiert sind. Um kein Hilfsmittel handelt es sich hingegen bei einem Wirtschaftsgut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht unterscheidet und für jedermann nutzbar ist.

Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Hauses können nach Lehre und Rechtsprechung als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein, wenn sie so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die etwaige Erlangung eines Gegenwertes in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalles in den Hintergrund tritt (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 34 Rz 19/2).

Zwangsläufigkeit bedeutet einen Umstand, dem sich der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Bezogen auf Krankheitskosten sind Aufwendungen insofern zwangsläufig erwachsen, als es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen. Die Errichtung eines Personenlifts kann dem Grunde nach nur dann zwangsläufig sein, wenn der Abgabepflichtige

aufgrund einer Erkrankung oder Behinderung ohne den Lift nicht mehr in der Lage wäre, in seine Wohnung zu gelangen bzw. in der Wohnung zu leben (BFG 7.7.2021, RV/7100954/2020).

Kosten für die Errichtung des Außenlifts können unter bestimmten Voraussetzungen als zwangsläufig erwachsen angesehen werden (siehe etwa UFS 21.6.2013, RV/0193-K/12). Für die Errichtung des Personenliftes gilt, dass für eine Anerkennung derartiger Kosten als außergewöhnliche Belastung die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen gegeben sein muss. Es müsste demnach dargetan werden, dass der Beschwerdeführer **bereits im Zeitpunkt des Lifteinbaus nicht mehr in der Lage war, Treppen zu steigen und sein Haus ohne Zuhilfenahme eines Personenlifts zu bewohnen.**

Es besteht kein Zweifel darüber, dass der Beschwerdeführer unter Bewegungseinschränkungen gelitten hat.

Im vorliegenden Fall wurde eine Gehbehinderung im erforderlichen Ausmaß – der Unmöglichkeit der Bewältigung von Stufen - jedoch nicht nachgewiesen. Im Gegenteil wird im vorliegenden neurologischen Befund empfohlen, Haltegriffe anzubringen.

Trotz Aufforderung wurden keinerlei ärztliche Gutachten eingereicht, die eine solche Unmöglichkeit belegen würden.

Die vorsorgliche Anschaffung eines Hilfsmittels, das in Zukunft auftretende oder sich verschlechternde gesundheitliche Beeinträchtigungen mildern soll, begründet keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 EStG 1988. Den Kosten für die Lifterrichtung fehlt es daher bereits am Merkmal der Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs.1 EStG 1988 (BFG 20.10.2016, RV/2100485/2015; 5.1.2015, RV/5100725/2012).

Da es im gegenständlichen Fall bereits an der geforderten Zwangsläufigkeit gefehlt hat, kann dahingestellt bleiben, ob der errichtete Lift zu einem entsprechenden Gegenwert geführt hat und somit nur eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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 Frage, ob triftige medizinische Gründe für die Anerkennung von Krankheitskosten vorliegen, oder ob die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung glaubhaft gemacht worden sind, sind auf Ebene der

Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfragen, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führen.

Linz, am 20. Februar 2022