

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin IBV in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Heimo Switil, Ignaz Glaser Straße 26 Tür 6, 5111 Bürmoos, über die Beschwerde vom 23. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Das der Entscheidung beigelegte Berechnungsblatt bildet einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) machte in der am 19.07.2021 beim Finanzamt (kurz: FA) elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 Krankheitskosten in Höhe von 35.050,08 Euro als außergewöhnliche Belastungen (kurz: ag Belastungen) geltend.

In einem Ergänzungsersuchen vom 20.10.2021 forderte das FA den Bf auf, die Krankheitskosten anhand einer Aufstellung belegmäßig nachzuweisen. Ersätze von der Krankenkasse, der privaten Krankenversicherung usw seien in Abzug zu bringen.

Mit Schriftsatz vom 07.11.2021 übermittelte der Bf die Rechnungen Nummer 01 bis 26. Die Summe der Rechnungen betrage 31.910,28 Euro; zu drei Belegen habe er die Zahlungsbestätigung nicht mehr gefunden.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 18.11.2021 wurden ag Belastungen in Höhe von 1.357,56 Euro anerkannt, denen ein Selbstbehalt von 1.357,56 Euro gegenübergestellt wurde. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Die geltend gemachten Aufwendungen für den umfassenden Umbau (Haustüre, Holzbau, Erdaushub und div. Bauarbeiten) würden keinen ausschließlich oder überwiegend behinderungsbedingten Mehraufwand darstellen. Durch den Umbau habe das Haus/die Wohnung zweifelsohne eine entsprechende Wertsteigerung erfahren, welche auch von einem potentiell „nicht-behinderten“ Käufer entsprechend abzugelten wäre. Da laut vorliegender Aktenlage eine Erwerbsminderung/Behinderung nicht aktenkundig sei und auch kein Pflegegeld bezogen werde, mangle es daher am für die Abzugsfähigkeit unabdingbaren Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit.

Die Aufwendungen für ag Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, da die Aufwendungen niedriger seien als der gültige Selbstbehalt von 3.404,68 Euro.

Mit Schriftsatz vom 22.11.2021 brachte der Bf mit nachstehender Begründung Beschwerde ein: Besitzer der Liegenschaft sei sein Enkel E. Der Bf und seine Ehegattin hätten im ersten Stock ein kostenfreies Wohnrecht. Damit sei für ihn die Feststellung zur Wertsteigerung hinfällig. Es sei so, dass E den Einbau des Liftes erlaubt habe, wenn ihm keine Kosten erwachsen würden und das Haus nicht verschandelt werde.

Die Ehegattin des Bf habe im April 2017 einen schweren Schlaganfall erlitten, von dem sie sich eigentlich sehr gut erholt habe. Leider habe sie im September 2017 einen häuslichen Sturz gehabt. Dabei seien von der linken Hüfte die Knochen von der eingebauten Hüfte gebrochen. Nach schwierigen Eingriffen im UKH und REHA-Aufenthalten sei sie als gesund entlassen worden. Sie habe allerdings nicht mehr gehen können. Man habe es zwar noch mit einem Rollator versucht. Dabei habe sie aber wieder Stürze gehabt, weil der Fuß nicht mehr gehalten habe. Seither sitze sie im Rollstuhl. Somit hätten sie eine Aufstiegshilfe benötigt. Ohne diese wäre die Ehegattin des Bf auf Lebenszeit in der Wohnung im 1. Stock gefangen gewesen. Es seien viele Möglichkeiten besprochen worden. Es sei letztlich beschlossen worden, das gemeinsam Ersparte einzusetzen, um die Kosten für einen Lifteinbau tragen zu können. Die Ehegattin alleine hätte den finanziellen Aufwand nicht tragen können. Die Gesamtkosten für alle Arbeiten hätten laut Angeboten ca. 65.000,00 Euro betragen. Es werde noch angemerkt, dass keine sinnlosen Anschaffungen getätigt worden seien. Der Einbau eines Treppenliftes sei nicht möglich gewesen. Aufgrund der Enge der Stiege und 290 Grad Drehung sei von zwei Herstellern diese Möglichkeit abgelehnt worden. Letztlich hätten die Gesamtkosten für den Lifteinbau 63.200,00 Euro betragen. Der Lift habe im April 2018 in Betrieb genommen werden können.

Im Übrigen habe die Ehegattin des Bf ab 2017 Pflegegeld in den Stufen 1 bis 3 bezogen. Vom

Sozialministerium habe sie mit Bescheid vom 21.04.2020 einen Behindertenpass ausgestellt bekommen. Darin sei der Grad der Behinderung mit 80% angeführt worden.

Seit September 2021 habe der Bf und seine Ehegattin eine 24-Stunden-Hilfe. Sie sei seither in der Pflegestufe 4. Die Ehegattin zahle die 24-Stunden-Hilfe, der Bf alle anderen Kosten.

Die Ehegattin habe den Einkommensteuerbescheid erhalten und es seien ihre Kosten anerkannt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.08.2022 wurde die Beschwerde abgewiesen, da die Kosten des Lifes bei der Arbeitnehmerveranlagung 2018 der Ehegattin berücksichtigt worden seien und die gesamte Lohnsteuer erstattet worden sei.

Dies führte zu einem Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (kurz: BFG). Ergänzend wurde darin von einem nunmehr eingeschalteten steuerlichen Vertreter Folgendes ausgeführt:

Der Bf habe eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber seiner Ehegattin. Die Kosten für den notwendigen behindertengerechten, barrierefreien Umbau hätten ca. 65.000,00 Euro betragen. Diese Kosten hätte die Ehegattin nicht aus ihrem Einkommen tragen können. Somit habe der Bf auf Grund seiner Unterhaltsverpflichtung ca 50% der Kosten übernommen. Dem Bf würden daher diese zwangsweisen Aufwendungen als absetzbare ag Belastung für den Ehegatten zustehen. Es sei richtig, dass der Bf kein Pflegegeld beziehe und auch keine entsprechende Behinderung habe. Allerdings treffe dies auf seine Ehegattin zu. Gänzlich falsch sei, dass die Kosten bei der Ehegattin berücksichtigt worden seien. Insbesondere sei dies daraus erkennbar, dass in der Beschwerde die Gesamtkosten mit ca 65.000,00 Euro angeführt worden seien und in der Erklärung der Ehegattin nur ihr Anteil und sonstige Ausgaben in Höhe von 34.191,06 Euro beantragt worden seien, von welchen laut Bescheid lediglich 23.909,83 Euro anerkannt worden seien.

Diese Tatsachen würden eindeutig aus den Unterlagen des Steueraktes hervorgehen und hätten vom FA berücksichtigt werden müssen.

Wie das FA zur Feststellung komme, dass es sich hierbei nicht um einen ausschließlich und überwiegend behinderungsbedingten Mehraufwand handle, sei nicht dargelegt worden.

Ob das Gebäude eine entsprechende Wertsteigerung erhalten habe oder nicht, sei unerheblich, da es um den behindertengerechten Ausbau gehe. Im Übrigen seien der Bf und seine Ehegattin nicht Eigentümer des Gebäudes.

Dem Bf sei vor Erlassung der Entscheidungen ein Abweichen vom Antrag nicht angezeigt worden. Damit habe das FA gegen das Überraschungsverbot verstoßen. Es werde daher die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Bericht vom 18.11.2022 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das BFG. In der darin enthaltenen Stellungnahme wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt, da der Bf laut VwGH vom 28.04.1987, 85/14/0049, nur im Rahmen seiner gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung angehalten sei, Krankheitskosten der Ehegattin zu bezahlen. Aufgrund

eigener Einkünfte der Ehegattin würde die Unterhaltsverpflichtung des Bf im Ausmaß von 40% des Familieneinkommens unter den Sockelbetrag der zumutbaren Mehrbelastung fallen.

Das BFG forderte mit Vorhalt vom 15.12.2022 folgende Unterlagen und Auskünfte (welche soweit wie möglich zu belegen seien) an:

- 1) den Übergabsvertrag vom 98, der das Fruchtgenussrecht für den Bf und seine Ehegattin beinhalte;
- 2) eine genaue Beschreibung des Gebäudes (Anzahl der Stockwerke, Stiegenhäuser, Anzahl und Größe der darin befindlichen Wohnungen, Büros, Geschäftsräumlichkeiten etc.) vor und nach dem Umbau;
- 3) Bekanntgabe, welche Räumlichkeiten der Bf und seine Ehegattin vor und nach der Errichtung des Personenaufzuges bewohnt hätten bzw bewohnen würden;
- 4) Bekanntgabe, welche Personen noch welche Räumlichkeiten vor und nach der Errichtung des Personenaufzuges nutz(t)en;
- 5) Anbot zur Errichtung des Personenaufzuges und Auftragserteilung;
- 6) die Baubewilligung für die Errichtung des Personenaufzuges;
- 7) die Unterlagen mit den technischen Daten bzw der Machart, der Funktionsweise, der Größe und Ausstattung der Liftanlage;
- 8) genaue Beschreibung der durchgeführten Um- bzw Anbauarbeiten (erforderliche Mauerdurchbrüche etc);
- 9) Darstellung der Zutrittsmöglichkeiten zum Personenaufzug: in welchen Geschoßen ist ein Zutritt möglich, von wo aus erfolgt jeweils der Zutritt, wird ein Schlüssel benötigt, wer verfügt über einen Schlüssel, ist der Personenaufzug frei zugänglich?
- 10) Nachweis darüber, wie die Errichtungskosten für den Personenaufzug finanziert wurden.
- 11) den Pflegegeldbescheid betreffend Ihre Ehegattin und den Behindertenpass bzw Nachweis der Erkrankung der Ehegattin
- 12) Nachweise (Befunde, ärztliche Atteste) über das Bestehen einer Gehbehinderung der Ehegattin und über den Zeitpunkt des Entstehens dieser Krankheit, die die Benützung eines Personenlifts erforderlich mache.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.01.2023 wurde von Seiten des Bf durch die steuerliche Vertretung Folgendes zu den angeführten Unterlagen ausgeführt:

1. Übergabevertrag: übergeben an Sohn S, Rechtsnachfolger nach dessen Tod E (Sohn von S bzw Enkel des Bf).
2. Beschreibung des Gebäudes: lt Übergabevertrag. Der Bf bewohne mit seiner Ehegattin den ersten Stock. Das Erdgeschoß werde seit jeher als Geschäftsräumlichkeiten genutzt, ebenso seit langer Zeit die restlichen im Übergabsvertrag angeführten Räumlichkeiten im Erdgeschoß. Durch den Umbau habe sich an der Nutzung nichts geändert.
3. Nutzung der Räumlichkeiten durch die Ehegatten, siehe Beschreibung. Keine Veränderung durch den Umbau. Durch den Umbau seien keine neuen Räumlichkeiten geschaffen worden.
4. Nutzungsänderung: Durch den Umbau sei es zu keiner Nutzungsänderung gekommen; siehe

vorgehende Erläuterungen und Unterlagen.

5. Angebote: siehe Anlage.

7. Liftanlage: siehe Anlage inkl. Pläne.

8. Um- bzw. Anbauarbeiten: siehe Anlage inkl. Pläne.

9. Zutrittsmöglichkeiten zum Personenaufzug: Durch eine Außentür im Erdgeschoß komme man vom Vorplatz in einen kleinen Vorraum. In diesem befinde sich der Liftzugang im Erdgeschoß. Im ersten Stock befinde sich der Ausstieg auf dem ehemaligen Balkon. Vor dort führe eine Haustüre in die Wohnräume. Die Türen und der Lift seien mit Schlüsseln zu bedienen, welche ausschließlich dem Bf und seiner Ehegattin zu eigen seien. Fremde hätten zu diesen Räumlichkeiten/Aufzug keinen Zugang.

10. Finanzierung Errichtungskosten: die Ehegattin und der Bf würden eine Pension beziehen. Die Finanzierung sei aus dem Einkommen sowie zu einem kleinen Teil aus ersparten Rücklagen für den Lebensunterhalt erfolgt. Die Rechnungen und Zahlungsbelege seien bereits im Beschwerdeverfahren dem FA übermittelt worden.

11. Pflegegeldbescheid: siehe Anlage.

12. Ärztliche Atteste: siehe Anlage. Insbesondere erhöhte Sturzgefahr/Stolpergefahr, Außenrotationsstellung des linken Beines, mangelndes Rollatorhandling, Sichtbeeinträchtigung, Empfehlung eines Liftes, zwei Hüfttotalendoprothesen, der Gesundheitszustand der Ehegattin des Bf habe sich kontinuierlich verschlechtert.

In einer zusätzlichen Stellungnahme erfolgten nachstehende Ausführungen:

Die Sachverhaltsdarstellung des FA sei laut dem Einkommensteuerbescheid 2018 betreffend die Ehegattin des Bf aktenwidrig. Laut dem dortigen Einkommensteuerbescheid sei sehr wohl eine zumutbare Mehrbelastung in Höhe von 2.956,37 Euro in Abzug gebracht worden.

In der Stellungnahme führe das FA neuerlich ein bisher nicht gebrachtes (neues) Argument an, ohne die Möglichkeit der Stellungnahme zu gewähren. Die zitierte Entscheidung bzw. der Rechtssatz beziehe sich auf das EStG 1972 und behandle ausschließlich die gesetzliche (rechtliche) Verpflichtung. Im gegenständlichen Verfahren sei aber das EStG 1988 anzuwenden, welches im Bereich der ag Belastung in Teilbereichen wesentlich anders geregelt sei. Es sei daher mehr als fraglich, ob diese Entscheidung bzw. dieser Rechtssatz zu berücksichtigen sei. Darüberhinaus sei es faktenwidrig, dass das Einkommen der beiden Ehegatten annähernd gleich hoch sei. Auf die Unterscheidung zwischen Einkommen und Einkünften werde durch das FA nicht Rücksicht genommen.

Die rechtliche Unterhaltsverpflichtung dem Grunde nach sei vom FA bisher nicht bestritten worden.

Das Einkommen der Ehegattin betrage laut dem Einkommensteuerbescheid 2018 lediglich 4.326,38 Euro (14% der Einkünfte des Bf in Höhe von 30.517,00 Euro). Die weiteren Kosten könnten von ihr nicht mehr getragen werden. Daher sei der Bf auch der Höhe nach zivilrechtlich unterhaltspflichtig. Dies gelte auch aus finanzrechtlicher Sicht nach dieser auf dem EStG 1972 basierenden Entscheidung bzw. diesem Rechtssatz. Das sei die rein rechtliche Verpflichtung.

§ 34 Abs 3 EStG 1988 kenne aber drei Voraussetzungen für die Zwangsläufigkeit: tatsächliche, rechtliche oder sittliche Gründe. Das FA reduziere hier lediglich auf die rechtlichen Gründe. Eben auch zusätzlich aus sittlichen Gründen sei der Bf als Ehegatte gezwungen, seiner Ehegattin ein würdiges, gesichertes Leben zu ermöglichen, unabhängig von rechtlichen Erfordernissen. Dazu gehöre auch, es zu ermöglichen, die eheliche Wohnung verlassen zu können für Besorgungen, soziale Kontakte etc.

Die österreichische Verfassung und Rechtsordnung sei auch auf sozialen Grundsätzen aufgebaut. Insbesondere in einer Ehe gelte das Versprechen sich in guten und schlechten Zeiten beizustehen, unabhängig von einer rechtlichen Verpflichtung. Eine andere Vorgehensweise würde von der Gesellschaft geächtet werden.

Des Weiteren würden sogar Kosten für ag Belastungen, die Kinder für ihre Eltern auf Grund des durch die Kosten zu geringen Einkommens übernehmen, regelmäßig als ag Belastungen steuerlich anerkannt werden. Siehe dazu auch die offizielle Anleitung auf www.oesterreich.gv.at des Bundes zu „Steuerliche Absetzbarkeit der Betreuungskosten“ für Kosten, die das steuerliche Existenzminimum von 11.000,00 Euro belasten würden.

Zu den angehängten Unterlagen erfolgten ua folgende Anmerkungen durch den Bf:

Vorhalt Pkt 3: Der Bf und seine Ehegattin würden im ersten Stock 1 Wohnzimmer, 1 Wohnstube, 2 Schlafzimmer, 1 Bad und 1 Nebenraum bewohnen.

Vorhalt Pkt 8: Der Bf macht darin nähere Angaben über die Errichtung und Situierung des Homelifts und fügte diesen Angaben Fotos zur besseren Orientierung an.

Vorhalt Pkt 10: Der Bf habe alle Möglichkeiten geprüft, der Einbau eines Treppenlifts sei nicht möglich gewesen, da die Stiege eine Breite von 100 cm sowie unten und oben eine Drehung von 90° habe und zusätzlich der Platz beim Treppenbeginn und Treppenende für die Haltestelle nicht vorhanden sei. Daher sei die Möglichkeit für einen Anbau eines Außenaufzuges geprüft worden und nach Einholung von drei Angeboten habe sich der Bf für den Homelift der Fa. P entschieden. Sein Enkel, der Hauseigentümer, habe dabei gefordert, dass das Wohnhaus nicht verschandelt werde. Der Vorschlag der Fa P gefiel sowohl dem Bf als auch seinem Enkel. Zum Zeitpunkt der Einholung von Angeboten für die Errichtung eines Personenlifts sei die Ehegattin des Bf in der Wohnung mit dem Rollstuhl unterwegs gewesen. Eine Möglichkeit, die Stiege zu bewältigen, habe es zu diesem Zeitpunkt somit nicht gegeben. Der Lift sei im April 2018 in Betrieb gegangen.

Vorhalt Pkt 11: Die Ehegattin habe laut den Ausführungen des Bf nach der Verletzung vom 10/17, die im UKH operiert worden sei, die Pflegestufe 2 zugesprochen erhalten. Weitere Veränderungen der Pflegestufen habe es je nach ihrem gesundheitlichen Zustand zur Pflegestufe 1 und 4 gegeben. Nach einem langen Schmerzvorfalle in der rechten Hüfte sei in der Orthopädie des Krankenhauses K die Hüfte am 9/22 entfernt worden. Die Ehegattin des Bf liege seither in häuslicher Pflege im Bett. Aufgrund des derzeitigen Gesundheitszustandes sei am 01.11.2022 die Pflegestufe 5 festgesetzt worden. Die Hoffnung sei, dass die Ehegattin des Bf so weit genesen, dass sie sich mit dem Rollstuhl bewegen könne.

Vorhalt Pkt 12: Nach einem Schlaganfall am 04/17, der Behandlung im Krankenhaus und anschließender Reha habe die Ehegattin nur mehr mit dem Rollator gehen können. Der Sturz in der Wohnung am 10/17 habe zu einer Operation im UKH, Nachbehandlung in R und Reha im Rehasentrum K geführt. Der Erfolg sei sehr bescheiden gewesen und ihre Beweglichkeit sehr eingeschränkt gewesen. Ab diesem Zeitpunkt sei das Überwinden der Stiege nicht mehr möglich gewesen. Damit sei eine Aufstiegshilfe unbedingt erforderlich gewesen.

Mit Vorhalt vom 13.02.2023 wendete sich das BFG nach Durchsicht der bisher vorgelegten Unterlagen ein weiteres Mal an den Bf:

Unter Pkt a) hielt das BFG nach Rechtsausführungen fest, der vorläufige Entlassungsbrief des Krankenhauses K vom 11.12.2017 enthalte die Aussage, dass die Ehegattin des Bf das Treppensteigen erlernt habe und lediglich eine Empfehlung für einen Personenlift ausspreche. Aus derzeitiger Sicht des BFG bestehe kein Zweifel darüber, dass die Ehegattin unter Bewegungseinschränkungen gelitten habe, eine Gehbehinderung, die zur Unmöglichkeit der des Treppensteigens Ende 2017 bzw. Anfang 2018 geführt hätte, scheine mit dem vorgelegten Arztbrief aber nicht erwiesen zu sein. Es werde die Möglichkeit zu einer entsprechenden Nachweisführung eingeräumt.

Unter Pkt b) erfolgten Rechtsausführungen zur Unterhaltspflicht. Danach erfolgte die Feststellung, dass für die Errichtung des gegenständlichen Homelifts vom Bf und seiner Ehegattin insgesamt Errichtungskosten von 60.901,72 Euro als Krankheitskosten geltend gemacht worden seien. Sofern diese Kosten tatsächlich als Krankheitskosten anzusehen wären, könnte im Streitjahr 2018 möglicherweise von einem krankheitsbedingten Sonderbedarf bei der Ehegattin ausgegangen werden. In diesem Fall könnte aus derzeitiger Sicht des BFG im Hinblick auf die erfolgten Rechtsausführungen ein Unterhaltsanspruch der Ehegattin mit Hilfe eines Prozentsatzes von 50% des Familieneinkommens ermittelt werden. Laut den von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ausgestellten Lohnzetteln habe die Nettopension des Bf 30.371,40 Euro und die Nettopension seiner Ehegattin 25.703,04 Euro. Das Haushalts- (Familien)einkommen betrage somit 56.074,44 Euro. Der 50% Anteil erreiche eine Höhe von 28.037,22 Euro. Nach Abzug der eigenen Einkünfte der Ehegattin ergebe sich ein Unterhaltsanspruch der Ehegattin in Höhe von 2.334,18 Euro. Das entspreche 8,325% des 50% Unterhaltsanspruches. In diesem prozentuellen Ausmaß könnten daher aus derzeitiger Sicht des BFG Krankheitskosten der Ehegattin beim Bf anzuerkennen sein. Angemerkt werde in diesem Zusammenhang, dass der Selbstbehalt 3.404,68 Euro betrage. Um Stellungnahme werde ersucht.

Unter Pkt c) wurde um Vorlage des mit dem Enkel E abgeschlossenen Übernahmevertrages ersucht.

Unter Pkt. d) wurde noch um Mitteilung ersucht, ob die vom Bf und seiner Ehegattin bewohnte Wohnung ausschließlich den ersten Stock des Altgebäudes umfasse, welche Fläche (m²) sie einnehme und ob sie im ersten Stock durch eine Eingangstüre (abgesehen vom Ein- und

Ausgang des Homeliftes) vom restlichen Gebäude abgetrennt sei (laut Darstellung des Bf zu Punkt 3 der Vorhaltsbeantwortung fehle eine Küche im ersten Stock).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 07.03.2023 führte der steuerliche Vertreter des Bf im Wesentlichen Folgendes aus:

Zur Zwangsläufigkeit des Lifteinbaus bei der Ehegattin:

Die Ehegattin des Bf habe auf Grund des Unfalls im Herbst 2017 und der damit einhergehenden mobilen Beeinträchtigung ab 01.11.2017 Pflegegeld zuerkannt bekommen. Damit sei grundsätzlich eine Behinderung nach § 35 EStG 1988 für die Ehegattin gegeben. Der Gesundheitszustand sei sehr schwankend gewesen und habe sich kontinuierlich verschlechtert. Richtig sei, dass im vorläufigen Entlassungsbericht des Krankenhauses K vom 11.12.2017 stehe, dass die Ehegattin das Treppensteigen erlernt habe. Es sei aber auch angemerkt: „allerdings aufgrund der vorbestehenden Hemiparese wird eine doch deutliche Einschränkung zurückbleiben.“ In Akutgeriatrie/Remobilisation; Abschlussbericht – Physiotherapie vom 07.12.2017 stehe: „Die Pat. ist mit dem Rollator sst. Mobil – aber Achtung: Außenrotationsstellung des linken Beines – Stolpergefahr.“ „beinbetonter Hemiparese links“ „Achtung mangelndes Rollatorhandling + Außenrotationsstellung des linken Beines“ „Osteoporose“. Eine Berücksichtigung in der Bewertung der Mobilitätseinschränkung scheine dies bisher keine Berücksichtigung gefunden zu haben. Zusätzlich werde ein weiterer Akutgeriatrie/Remobilisation; Abschlussbericht – Physiotherapie übermittelt, in welchem stehe: „Bein häufig nach außen rotiert, kann die Beinachse nicht einhalten“ „Gegen Ende der Therapie wurde das Treppen gehen mit Handlauf und Stützkrücke geübt. Die Patientin war fähig in Begleitung 12 Treppen zu gehen“. Geübt worden sei an einer geraden Treppe mit genügend Platz und einer Begleitperson an der Seite, welche Unterstützung bieten habe können. Die Treppensituation zur Wohnung des Bf und seiner Ehegattin sei eine gänzlich andere, nämlich eine Wendeltreppe mit 180°. Diese Treppe sei lediglich 98 cm breit. Eine Begleitperson habe neben der Ehegattin und der Stützkrücke nicht Platz. Auf Grund der Rotation der Treppe sei auch nur noch ein schmalerer Gehweg möglich und das gefahrlose Aufsetzen der Stützkrücke nicht möglich. Die Treppe habe nach Zählung des Bf 14 Stufen. Die Ehegattin könne aber nur 12 Stufen bewältigen und das auch nur in Begleitung. Durch die Außenrotation des Fußes bestehe immer eine Stolpergefahr, die im gegenständlichen Stiegenbereich besonders gegeben sei (schmäler werdende Stufen). Auch wenn eine Begleitperson nach- oder vorgehen könnte, bestehe die Gefahr, dass die Ehegattin in eine Richtung kippe. Dies sei nur zu vermeiden, wenn eine Begleitperson eine seitliche Fixierung ermöglichen könne. Nach herrschender Rechtsmeinung müsse eine Person selbständig (ohne Begleitperson) den Weg in die Wohnung bewältigen können. Dies sei ohne Lift nicht der Fall. Der Einbau eines Treppenliftes sei bautechnisch nicht möglich. Der Bf sei zu diesem Zeitpunkt bereits über 80 Jahre alt gewesen und altersbedingt nicht im Stande gewesen der adipösen Ehegattin die notwendige Hilfestellung, selbst bei einer geraden Treppe, zu geben. Auf Grund der Osteoporose wäre jeglicher Sturz fatal. Der Einbau eines Lifts verspreche zwar keine

Heilung, aber immerhin eine Linderung der Folgen der Erkrankung (selbständiges Verlassen des Wohnbereichs) und Verhinderung von weiteren, gesundheitsbeeinträchtigenden und – gefährdenden Verletzungen.

Tatsächliche eigene Gründe:

Der Bf sei auch aus eigenen tatsächlichen Gründen von den notwendigen Aufwendungen des Lifteinbaus betroffen. Auch der Bf habe ein Anrecht auf ein normales, würdiges Eheleben. Dazu gehöre, mit der Ehegattin verschiedene Aktivitäten, insbesondere auch außerhalb der ehelichen Wohnung setzen zu können. Ohne Einbau des Liftes wäre das Verlassen der Wohnung durch die Ehegattin unmöglich. Soziale Kontakte, kulturelle Aktivitäten, Reisen, Einkaufen und sonstige für das eheliche Zusammenleben übliche, notwendige und wichtige Aktivitäten könnten ohne Lifteinbau nur vom Bf alleine durchgeführt werden. Dies würde eine massive Einschränkung des Lebens des Bf darstellen, da man ihn damit zwingt, die eheliche Gemeinschaft auf die gemeinsame eheliche Wohnung zu beschränken. Das eheliche Leben nur auf die Wohnung zu beschränken, würde, wenn die Ansicht bestehe, der Einbau eines Liftes wäre nicht zwangsläufig für ein würdiges eheliches Zusammenleben im Zusammenhang mit der Möglichkeit des Verlassens der Wohnung notwendig, jeder Verkehrsauffassung, der Verfassung als auch den Menschenrechten widersprechen.

Unterhaltsleistung und sittliche Gründe:

Unterhaltsleistungen seien grundsätzlich vom § 34 EStG 1988 umfasst und zwar für sämtliche Unterhaltsberechtigten (Urteil VfGH 12.12.1991, G 188/91). Die Absetzbarkeit der Unterhaltsleistung an Kinder seien, mit Genehmigung der Höchstgerichte, im FLAG im Rahmen der Familienbeihilfe eingegliedert. Dies erkläre auch die Bestimmungen des § 34 Abs 7 Z 1, 2, 3 und 5 EStG 1988. § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 normiere ausdrücklich, dass Unterhaltsleistungen abzugsfähig seien, wenn diese zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine ag Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten sei nicht zu berücksichtigen. Die Aufwendungen für den Einbau des Liftes würden bei der Ehegattin des Bf eindeutig ag Belastungen im Sinne des § 34 bzw 35 EStG 1988 darstellen. Somit fielen die vom Bf geltend gemachten Kosten unter § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988.

Zum Hinweis des BFG auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2013, 2011/15/0008, werde festgehalten, dass dieser auf die auswärtige Berufsausbildung (Kinder) eingeschränkt sei. Das vom BFG angeführte Erkenntnis befasse sich mit der Absetzbarkeit von Ausbildungskosten für ein Kind. Die daraus abgeleiteten Rechtssätze müssten in diesem Zusammenhang, sittliche Gründe für die Ausbildungskosten von Kindern, gesehen werden. Dieses Urteil befasse sich nicht ausdrücklich und ausführlich mit der Problematik Unterhaltsverpflichtung bei erhöhten Kosten des Unterhaltsberechtigten zur Beseitigung bzw Linderung von tatsächlichen Krankheitskosten. Damit könne diese Bestimmung nicht einfach auf alle möglichen Unterhaltskosten ausgeweitet werden. Dazu sei ausdrücklich § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 neu eingefügt worden, um jene Unterhaltsleistungen für ag Belastungen, welche beim Empfänger selbst ag Belastungen darstellen würden, als ag Belastung anzuerkennen und auch von den

sonstigen Unterhaltskosten zu unterscheiden, um jegliche Diskussion zu den Unterhaltskosten allgemeiner Natur zu unterbinden. Bewusst fehle in dieser Gesetzesbestimmung die Einschränkung auf Unterhaltsverpflichtete als auch eine Einschränkung auf den gesetzlichen Unterhaltsanspruch.

Zu der vom BFG vertretenen Rechtsmeinung, dass sich das Bestehen und Ausmaß der Unterhaltspflicht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts richte, werde festgehalten, dass sich diese Aussage und der Bezug zu den Erkenntnissen des VwGH auf die Rechtsmaterie im Zusammenhang mit der Sozialhilfe beziehe und dieser Rechtssatz für das Abgabenrecht nicht maßgeblich sei. Ebenso die weiteren Ausführungen zur Berechnung, welche sich auf dieses Erkenntnis beziehen würden.

Verwiesen werde auch auf EStR. Diese würden den Willen der Bundesregierung und des Parlamentes wiedergeben. Die bisher geäußerte Rechtsmeinung und veralteten Rechtssätze würden hierzu im Widerspruch stehen. Die Ausführungen des BMF würden die Weiterentwicklung des Rechts widerspiegeln wie zB Verbleiben eines Existenzminimums als maximale Zumutbarkeit zur Zuordnung des Steuerpflichtigen und danach die Übernahme der restlichen Kosten aus sittlichen Gründen durch andere Personen, Wegfall von Regressansprüchen, insbesondere in der Sozialgesetzgebung und Pflege mit Krankheitskosten etc. Regelmäßig werde bereits die Übernahme der ag Belastungen, welche ansonsten das steuerfreie Existenzminimum schmälern würden, bei Angehörigen als ag Belastung anerkannt werden, sofern diese Aufwendungen beim Angehörigen selbst ag Belastung darstellen würden. Hinsichtlich der Berechnung der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung ziehe das BFG die Summe der Einkünfte heran. Nettopension wären Bruttobezüge abzüglich Sozialversicherung und zu zahlender Einkommensteuer. Das Familieneinkommen laut bisherigen Einkommensteuerbescheiden betrage lediglich 33.311,25 Euro. Demnach wäre für den Fall der Anwendbarkeit die Berechnung zu adaptieren.

Zu Pkt c) sei festzuhalten, dass nach dem Tod lediglich der Enkel als Rechtsnachfolger in den Übergabsvertrag vom 98 eintrat.

Zu Punkt d) werde festgehalten, dass die Wohnung vom restlichen Gebäude abgetrennt und eine Küche vorhanden sei.

Im Vorhalt des BFG vom 10.03.2023 wurde das bisherige Ermittlungsergebnis dem FA zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt. Zugleich wurde Folgendes festgehalten:

Im gegenständlichen Fall sei zunächst zu klären, ob die Aufwendungen für die Errichtung des Homeliftes aufgrund der Erkrankung der Ehegattin des Bf als zwangsläufig erwachsen angesehen werden können oder nicht.

Der Bf habe infolge des Vorhalts des BFG vom 15.12.2022 den Abschlussbericht – Ergotherapie der Akutgeriatrie/Remobilisation des Krankenhauses K vom 07.12.2017 sowie den vorläufigen Entlassungsbrief vom 11.12.2017 vorgelegt. Aufgrund des Vorhaltes des BFG vom 13.02.2023 übermittelte der Bf zusätzlich den Abschlussbericht – Physiotherapie der

Akutgeriatrie/Remobilisation vom 07.12.2017. Bei einer Zusammenschau dieser Unterlagen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten am Wohnsitz des Bf und seiner Ehegattin – wie sie in der Vorhaltsbeantwortung vom 07.03.2023 dargestellt werde – könne aus derzeitiger Sicht des BFG davon ausgegangen werden, dass die Ehegattin bereits im Zeitpunkt des Lifteinbaus nicht in der Lage gewesen sei, ihre Wohnung ohne Zuhilfenahme eines Personenliftes zu bewohnen. Die Möglichkeit zur Errichtung eines Treppenlifts habe nach derzeitigem Ermittlungsstand nicht bestanden. Die Errichtungskosten für den gegenständlichen Homelift (dazu würden neben den Kosten des Fahrkorbes zweifellos auch die Kosten für die Errichtung des Liftschachtes etc zählen) könnten daher aus derzeitiger Sicht des BFG dem Grunde nach als Krankheitskosten angesehen werden.

Hinsichtlich der Unterhaltsverpflichtung des Bf könne aus derzeitiger Sicht des BFG den Ausführungen von Seiten des steuerlichen Vertreters des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 07.03.2023 gefolgt werden und die LStR 870 zur Beurteilung der Unterhaltspflicht des Bf herangezogen werden. Die Ausführungen des BFG im Vorhalt vom 13.02.2023 zur Frage der Unterhaltspflicht würden aus derzeitiger Sicht nicht aufrechterhalten werden. Insbesondere sei die Berechnung des Haushalts-(Familien)einkommens von Seiten des BFG unrichtig erfolgt. Vor Abzug von ag Belastungen habe das Einkommen der Ehegattin des Bf im Jahr 2018 25.279,84 Euro (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzügl Sonderausgaben) betragen. Nach Berücksichtigung von ag Belastungen in Höhe von 23.909,83 Euro abzüglich des Selbstbehaltes in Höhe von 2.956,37 Euro sei der Ehegattin des Bf ein Einkommen gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 in der Höhe von 4.326,38 Euro laut dem rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 19.11.2021, StNr 123, verblieben. Das der Ehegattin des Bf verbleibende Einkommen sei somit unter dem steuerlichen Grundeinkommen von 11.000,00 Euro geblieben. Dem Bf sei demgegenüber ein Einkommen in Höhe von 28.984,87 Euro zur Verfügung gestanden. Es sei somit aus derzeitiger Sicht des BFG grundsätzlich von einer rechtlichen Verpflichtung des Bf zur Übernahme von zusätzlichen Krankheitskosten der Ehegattin auszugehen, wobei der Bf konkret 30.552,73 Euro für den Einbau eines Personenaufzuges wegen der Erkrankung der Ehegattin als ag Belastung geltend gemacht habe.

Zur Frage, ob eine „Belastung“ im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt, werde noch Folgendes ausgeführt:

Vollziehe sich eine Vermögensumschichtung nicht im Vermögen derselben Person, dann komme der geschaffene Gegenwert nicht der die Aufwendungen tragenden Person zu; das Vorliegen eines die Anwendbarkeit des § 34 EStG 1988 ausschließenden Gegenwertes sei demnach zu verneinen. (Vgl Püzl in ÖStZ 2003, 519, VwGH 05.05.2022, Ra 2020/15/0049, UFS 21.06.2013, RV/0193-K/12).

Zu beachten sei im gegenständlichen Fall, dass mit Übergabevertrag vom 98 das Eigentum am Gebäude an den Sohn des Bf und seiner Ehegattin übergegangen sei, mit der Folge, dass nach dem Tod des Sohnes dessen Sohn bzw der Enkel des Bf und seiner Ehegattin das Alleineigentum an dem Gebäude erlangt habe. Infolge des abgeschlossenen

Übergabevertrages komme es somit anlässlich der Errichtung des Homeliftes zu einem Vermögensabfluss bei der Ehegattin und dem Bf; den Errichtungskosten stehe kein Gegenwert gegenüber. Der Gegenwert komme dem Enkel als Rechtsnachfolger nach dem Sohn und Unternehmer zugute. Es handle sich also aus derzeitiger Sicht des BFG für den Bf ebenso wie für die Ehegattin um eine verlorene Investition.

Die gegenständlichen Lifterrichtungskosten in Höhe von 30.552,73 Euro scheinen daher die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit zu erfüllen.

Dieser Vorhalt blieb von Seiten des FA unbeantwortet.

Mit Schriftsatz vom 05.04.2023 zog der steuerlich vertretene Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Senatsentscheidung zurück. Gleichzeitig erklärte er sich mit der Einschränkung der geltend gemachten ag Belastung auf den Betrag von 31.910,28 Euro entsprechend der von ihm vorgelegten Aufstellung für einverstanden.

Dazu wird erwogen:

1. Gesetzliche Grundlagen

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 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 Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 in Verbindung mit Abs 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Satz eins).

Gemäß § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht.

2. Sachverhalt

Der Bf machte folgende belegte Kosten als ag Belastung geltend:

[...]

Bei den ersten vier Positionen (lfd Nr 1) handelt es sich um die dem Bf im Streitjahr 2018 quartalsweise von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vorgeschriebenen Selbstbehalte, die beim Bf von seiner Pension einbehalten wurden.

Die vom Bf beglichenen Honorarnoten des Dr. A, Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie, und das Honorar des Dr. B, Facharzt für Augenheilkunde & Optometrie, betreffen ärztliche Leistungen, die an den Bf erbracht wurden (lfd Nr 2 und 3).

Bei der C GmbH erwarb der Bf Reinigungsmittel und Batterien für ein Hörgerät (lfd Nr 4 und 5).

Beim Sanitätshaus D wurden vom Bf Wadenstrümpfe gekauft (lfd Nr 6 und 7).

Die von F ausgestellten Kassabelege (lfd Nr 8 und 9) betrafen folgende Leistungen: medizinische Fußpflege für den Bf.

Die lfd Nr 10 enthält die Kosten für die vom Bf bei der G Apotheke bezogenen Medikamente.

Die sich aus den lfd. Nr. 1 bis 10 ergebende Gesamtsumme beträgt 1.357,56 Euro. Diese Kosten wurden im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 zur Ermittlung der ag Belastung herangezogen und als Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes angesetzt.

Die lfd Nr 11 bis 26 enthalten Kosten für den Anbau und die Installation eines Personenaufzuges am Gebäude in der Ort. Diese Kosten betragen insgesamt 30.552,72 Euro.

Die Ehegattin des Bf machte laut einer Aufstellung der angesetzten Rechnungen einen Gesamtbetrag von 32.962,53 Euro als ag Belastungen geltend. Darin enthalten waren unter den lfd. Nr 15 bis 20 die Umbaurechnungen für den Liftanbau enthalten. Von diesen Umbaurechnungen wurden im rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 19.11.2021 die Rechnungen lfd. Nr 15 bis 18 und 20 iHv gesamt 9.052,70 Euro nicht vom FA anerkannt. Als ag Belastung Berücksichtigung fanden aber die Kosten für den „P Aufzug“ (Homelift) in Höhe von 22.200,00 Euro (lfd Nr. 19). Letztlich wurden 23.909,83 Euro als Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes im Einkommensteuerbescheid 2018 angesetzt.

Am 11/17 erstellte die KG aufgrund einer Anfrage des Bf das Angebot 6544/2017 für einen elektrischen Homelift, Typ „VITMAX P“. Am 01/18 unterzeichnete der Bf die Bestellung entsprechend dem Angebot. Mit Bescheid der Bürgermeisterin der Gemeinde O vom 04/18 wurde die baubehördliche Bewilligung zum Einbau einer vertikalen Hebeeinrichtung für

Personen in der Str, 456 O, aufgrund des Ansuchens des Bf vom 02/18 erteilt. Der Homelift ging im April 2018 in Betrieb. Die Kosten für die Errichtung des Homeliftes betrugen laut den Aufstellungen beider Ehegatten in Summe 60.901,72 Euro, wobei der Bf 30.552,72 Euro und die Ehegattin des Bf 30.349,00 Euro als ag Belastung geltend machten.

Der Aufstellungsort des gegenständlichen Homeliftes befindet sich in der Ort, dem Wohnsitz des Bf und seiner Ehegattin.

Das Gebäude in der Ort, Katastralgemeinde 456 O, Einlagezahl X, wurde mit Übergabsvertrag vom 98, von dem im Jahr 1936 geborenen Bf und seiner im selben Jahr geborenen Ehegattin als Hälfteeigentümer an deren Sohn S übertragen, welcher allerdings im Jahr 2010 verstarb. Mit Einantwortungsbeschluss vom 2012 wurde das Eigentumsrecht des Enkels E im Grundbuch vorgemerkt und für den Bf und seine Ehegattin das Fruchtgenussrecht gemäß Pkt III – 1 Übergabsvertrag vom 98 in das Grundbuch eingetragen.

Das übergebene Haus besteht aus einem Altbau und einem Neubau. Im Altbau befinden sich folgende Räume: Erdgeschoß: Küche, Wohnzimmer, Kabinett, WC, Vorraum, Waschküche; erster Stock: zwei Schlafzimmer, ein Bad mit WC, eine Küche, zwei Zimmer, Kabinett; zum Altbau gehört weiters eine Waschküche und ein Dachboden. Im Neubau des Hauses sind im Parterre die Geschäftsräumlichkeiten untergebracht. Im ersten Stock liegt mit eigenem, von den Geschäftsräumen getrennten Aufgang eine Wohnung bestehend aus Wohnzimmer, Küche, Bad, WC und zwei Zimmern im zweiten Geschoß.

Der Übernehmer räumte laut Übergabsvertrag vom 98, Pkt III 1. den Übergebern (dem Bf und seiner Ehegattin) auf deren Lebensdauer das Fruchtnießungsrecht am gesamten Altbau einschließlich zwei PKW-Abstellplätzen des Hauses Str, sohin an allen beschriebenen Räumlichkeiten des Altbaus und ferner das Fruchtnießungsrecht an der im Neubau über einen eigenen Stiegenaufgang erreichbaren Wohnung im ersten und zweiten Geschoß ein. Sämtliche Betriebskosten für die im Altbau gelegenen Räumlichkeiten sind vom Übernehmer zu tragen, sodass dieses Fruchtnießungsrecht am Altbau den Übergebern völlig unentgeltlich zusteht. Der Übernehmer nimmt zur Kenntnis, dass im Rahmen des Fruchtnießungsrechtes die Übergeber ihrer Tochter T ein näher beschriebenes Wohnrecht in der im Neubau im ersten und zweiten Stock gelegenen Wohnung einräumt. Unbeschadet des Wohnrechts der T steht den Übergebern das Recht zu, durch einseitige schriftliche Erklärung gegenüber dem Übernehmer oder Rechtsnachfolger, auf das ihnen eingeräumte Fruchtnießungsrecht zu verzichten und räumt hiermit der Übernehmer für sich und seine Rechtsnachfolger den Übergebern für diesen Fall auf deren Lebensdauer das unentgeltliche, betriebskostenfreie Wohnrecht im gesamten, im ersten Absatz beschriebenen Altbau, Erdgeschoß und ersten Stock einschließlich der von U derzeit bewohnten Wohnung, hinsichtlich dieser jedoch erst ab dem Zeitpunkt des Erlöschens des Wohnrechts der U, ein. Der Übernehmer bestellt das eingeräumte Fruchtnießungsrecht als Dienstbarkeit ob EZ X. Gleichzeitig bestellt er auch das den Übergebern eingeräumte

Wohnrecht für den Fall des Verzichts der Übergeber auf das Fruchtnießungsrecht als Dienstbarkeit des Gebrauchs gemäß § 521 ABGB. Der Bf bedingt sich als Gegenleistung für die von ihm übergebenen Liegenschaftsanteile und den Gesellschaftsanteil an der Gesellschaft bürgerlichen Rechtes eine Barleistung von 666 Schilling aus. Gleichzeitig wendet der Bf von dieser Bargeldleistung seiner Tochter To einen Teilbetrag von 444 Schilling und seiner Tochter To1 einen Teilbetrag von 222 Schilling als väterlichen Erb- und Pflichtteilsvorausempfang zu. Hinsichtlich des in EZ X einverleibten Pfandrechtes der Bank erklären die Übergeber, dass das diesbezügliche Bauspardarlehen von ihnen weiterhin zur Rückzahlung und Verzinsung gebracht wird und auf die Lebensdauer diese sohin den Übernehmer hinsichtlich dieses Bauspardarlehens satz- und lastenfrei stellen.

Der Bf wohnt mit seiner Ehegattin im Altbau und zwar im ersten Stock. Diese Wohnung ist über eine Wendeltreppe mit 2 x 90° Drehung erreichbar, die 14 Stufen erreichen eine Breite von 98 cm und die Wendeltreppe verfügt an ihrem unteren und oberen Ende über keinen entsprechenden Platz für eine Haltestelle. Sie ist daher für einen Treppenlift nicht geeignet. Aus diesem Grund wurde der streitgegenständliche Homelift VITMAX P mit einem Holzschacht als Anbau ans Haus errichtet und so erstellt, dass der Ausstieg im Balkon stattfindet. Dadurch wurde es erforderlich, im Erdgeschoss und im ersten Stock (dort anstelle der Balkontüre) jeweils eine neue versperzbare Haustüre einzubauen. Durch den Ein- bzw Anbau des Homeliftes hat sich an der vom Bf und seiner Ehegattin bewohnten Wohnung flächenmäßig nichts verändert.

Bei dem ein- bzw angebauten Homelift VITMAX P der KG handelt es sich um einen Plattformlift. Dieser Plattformlift verfügt über zwei Haltestellen (zur Überwindung eines Stockwerkes). Die Plattformgröße beträgt laut Plan eine Breite von 1020 mm und eine Tiefe von 1270 mm und hat eine Tragkraft von 385 kg; die Türbreite beträgt 800 mm. Dies entspricht den damaligen gesetzlich normierten Kriterien der Barrierefreiheit in Salzburg. Gemäß der im Streitjahr 2018 anzuwendenden § 1 Salzburger Bautechnikverordnung wird die bautechnischen Anforderungen gemäß Salzburger Bautechnikgesetz hinsichtlich der Barrierefreiheit erfüllt, wenn der OIB-Richtlinie 4, März 2015, entsprochen wird; nach Pkt 7.7.3 muss bei baulichen Veränderungen an bestehenden Gebäuden bei Personenaufzügen die Abmessungen der Grundfläche des Fahrkorbes mindestens 1,00 m breit und mindestens 1,25 m tief sein und der Zugang auf der Kabinenschmalseite mindestens 80 cm breit sein.

Für den Einbau des Homeliftes musste ein Fundament errichtet und aus der Balkonplatte ein Ausschnitt für den Platz hergestellt werden. Der Dachstuhl musste in der Länge von 430 cm ebenfalls abgeschnitten werden. Im Erdgeschoß ist südseitig die Haustüre eingebaut worden. Diese Türe schließt das Erdgeschoß ab. Die Aufzugstüre im Erdgeschoß ist ostseitig und verschließt den Aufzugsschacht. Im Obergeschoß sitzt die Ausstiegstüre darüber. Der Personenaufzug ist im Erdgeschoss nach der sperrbaren, südseitigen Haustüre im Innenraum

zugänglich und im ersten Stock über die ausgetauschte Balkontüre, nunmehr Haustüre von innen und außen sperrbar zugänglich.

Die Ehegattin stürzte am 10/17 in der häuslichen Wohnung. Dieses Sturzereignis war der Grund für ihre Aufnahme in der Akutgeriatrie des Krankenhauses K am 11/17.

Im Abschlussbericht - Ergotherapie vom 07.12.2017 wird zur Mobilität der Ehegattin des Bf festgehalten, dass sie zu Beginn mit dem Rollator nur in Begleitung mobil war, später auch ohne Begleitperson, aber dass ein mangelndes Rollatorhandling und eine Außenrotationsstellung des linken Beines besteht. Zum Therapieverlauf wurde ausgeführt, dass mit der Ehegattin des Bf am Rollatorhandling gearbeitet und eine Sturzprophylaxegruppe durchgeführt wurde. Die Ehegattin des Bf ist demnach mit dem Rollator selbständig mobil, aber aufgrund einer Außenrotationsstellung des linken Beines besteht Stolpergefahr.

Dem Abschlussbericht Akutgeriatrie/Remobilisation – Physiotherapie vom 07.12.2017 ist zum „Therapieverlauf“ Folgendes zu entnehmen:

„Die Patientin kam mit eigenem Rollator auf die Station war zu Beginn jedoch sehr unsicher, da sie über einen längeren Zeitraum davor nur Teilbelasten durfte. Des Weiteren war sie schwach und konnte nur in Begleitung mit Rollator gehen. Das Gehen wurde täglich geübt und die Distanz vergrößert, sodass gegen Ende der Therapie die Patientin selbständig mit Rollator mobil war. Gegen Ende der Therapie wurde das Treppen gehen mit Handlauf und Stützkrücke geübt. Die Patientin war fähig in Begleitung 12 Treppen zu gehen.“

Dem vorläufigen Entlassungsbrief vom 11.12.2017 ist als Aufnahmegrund die Mobilisierung nach einem Sturz mit periprothetischer Femurfraktur und operativer Stabilisierung angeführt.

Zu den „ weitere(n) empfohlene(n) Maßnahmen“ zählt die Mobilisierung unter Vollbelastung. Unter dem Titel „Zusammenfassung des Aufenthalts“ wird ua Folgendes festgehalten:

„Frau NN wird bei o.g. Diagnose zur Remobilisierung aufgenommen. Zwar konnte bezogen auf die frische Fraktur und Prothesenversorgung eine etwas verbesserte Leistungsgrenze erzielt werden, allerdings aufgrund der vorbestehenden Hemiparese wird eine doch deutliche Einschränkung zurückbleiben. Die Pat. erlernte zwar das Treppensteigen, für die häusliche Versorgung ist aber eine Anpassung der Wohnungssituation mit Einbau eines Treppenliftes zu empfehlen. Seitens der Fraktur darf die Pat. voll belasten.“

Mit Bescheid vom 12/17 SV, wurde der Ehegattin des Bf ab 01.11.2017 ein Pflegegeld in Höhe von 290,00 Euro (Pflegestufe 2) monatlich zugesprochen. Ein Behindertenpass wurde vom Sozialministeriumservice am 20. gütig ab 21.01.2020, ausgestellt.

Die Ehegattin des Bf bezog im Streitjahr 2018 laut dem rechtskräftig gewordenen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 19.11.2021 als Pensionistin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 25.703,04 Euro, nach Abzug des Pauschalbetrages für Sonderausgaben, des Kirchenbeitrages und der Spenden sowie der Berücksichtigung der ag

Belastung (23.909,83 Euro abzügl Selbstbehalt von 2.956,37 Euro) verblieb der Ehegattin des Bf ein Einkommen in Höhe von 4.326,38 Euro. Der Bf bezog laut dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 Pensionseinkünfte in Höhe von 30.371,40 Euro. Nach Abzug der Sonderausgaben ergab sich ein Einkommen in Höhe von 28.984,87 Euro.

Dieser Sachverhalt stützt sich im Wesentlichen auf die Angaben des Bf und die von ihm vorgelegten Unterlagen, welche von Seiten des FA nicht in Frage gestellt wurden und auch von Seiten des BFG als unbedenklich angesehen werden. Zusätzlich erfolgte hinsichtlich der von der Ehegattin des Bf bezogenen Einkünfte eine Abfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes und hinsichtlich Barrierefreiheit von Aufzügen eine Internetrecherche durch das BFG.

3. Rechtliche Beurteilung und Beweiswürdigung

Einleitend ist festzuhalten, dass eine Steuerermäßigung wegen ag Belastung nur dann in Betracht kommt, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs 1 EStG 1988 vorliegen. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs 1 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf Steuerermäßigungen aus (vgl VwGH 05.06.2003, 99/15/0111).

Aufwendungen müssen, sollen sie nach § 34 Abs 1 EStG 1988 als ag Belastung Berücksichtigung finden, ua dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, was gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 der Fall ist, wenn er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Ob eine Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Aufwendungen, die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. (Vgl VwGH 18.12.2017. Ra 2017/15/0016).

Es kommt auf die wesentlichen Ursachen für das Entstehen der Aufwendungen an. Erwächst die Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der rechtlichen oder sittlichen Zwangsläufigkeit aufweisen (Vgl VwGH 05.05.2022, Ra 2020/15/0049).

Unter tatsächlichen Gründen im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 werden Ereignisse verstanden, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen bzw treffen, zB eigene Krankheitskosten. Rechtliche Gründe entspringen (wie sittliche Gründe) dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Sie können sich grundsätzlich aus dem Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben, doch darf die rechtliche Verpflichtung nicht auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein. Sittliche Gründe ergeben sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw der Sitte, wie sie im mitteleuropäischen Kulturbereich allgemein anerkannt sind. Der Steuerpflichtige darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können. (Vgl Peyerl in Jakom, EStG 2021, § 34 Rz 42ff mit der dort zitierten Judikatur).

Für das Tragen von Krankheitskosten der Ehegatten aus der Unterhaltspflicht ergibt sich grundsätzlich eine rechtliche Verpflichtung. (Vgl VwGH 23.05.1996, 95/15/0018).

Eine rechtliche Verpflichtung, Unterhalt zu leisten, liegt allerdings nur insoweit vor, als der Berechtigte selbst keinen ausreichenden Beitrag zu leisten vermag. (Vgl VwGH 28.04.1987, 85/14/0049, Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 34 Rz 58).

Gemäß § 34 Abs 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen geleistet werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine ag Belastung darstellen würde. Dies trifft – wie bereits erwähnt - auf Krankheitskosten zu. (Vgl VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/0053, VwGH 27.06.2013, 2011/15/0008, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109).

Der Unterhaltsverpflichtete kann somit Krankheitskosten für seinen Ehegatten als Unterhaltsberechtigten nur dann geltend machen, wenn dieser nicht in der Lage ist, die Krankheitskosten selbst zu übernehmen. Unter welchen konkreten wirtschaftlichen Voraussetzungen davon ausgegangen werden kann, dass der Ehegatte nicht mehr in der Lage ist, diese Kosten selbst zu übernehmen, ist gesetzlich nicht normiert. Die Höhe des aus dem Titel der Krankheit zu leistenden Unterhalts ist vielmehr nach zivilrechtlichen Grundsätzen von den finanziellen Rahmenbedingungen des Unterhaltsverpflichteten und dem Bedarf des Unterhaltsberechtigten abhängig. (Vgl BFG 03.04.2019, RV/3100265/2016, LStR 2002 Rz 870)

Die Verwaltungspraxis (LStR 870) geht davon aus, dass Krankheitskosten, die für den erkrankten Ehepartner bezahlt werden, beim zahlenden Ehepartner nur insoweit eine ag Belastung darstellen, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten Ehepartners derart belasten, dass das steuerliche Existenzminimum nach § 33 Abs 1 EStG 1988 (11.000,00 Euro) unterschritten würde. Auch das BFG hält es für zulässig, sich an diesem Wert zu orientieren. (Vgl BFG 03.04.2019, RV/3100265/2016, Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21, § 34 Rz 58/1)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten erforderlich, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird zB durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan, ärztliches Gutachten oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen. (vgl. VwGH 30.03.2022, Ro 2020/13/0008, VwGH 03.03.2022, Ra 2021/15/0069, VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062, VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, 28.10.2004, 2001/15/0164).

Aufwendungen für die Errichtung eines Personenlifts in einem oder an einem Gebäude können dem Grunde nach nur dann als ag Belastung anzuerkennen sein, wenn die Errichtung des Lifts aufgrund einer Erkrankung der darin wohnenden Person zwangsläufig war. Für die

Zwangsläufigkeit spricht, wenn die erkrankte Person nachweislich ohne den Lift nicht mehr in der Lage wäre, in ihre Wohnung zu gelangen bzw in der Wohnung zu leben. Es muss demnach dargetan werden, dass die erkrankte Person bereits im Zeitpunkt des Lifteinbaus nicht mehr in der Lage war, Treppen zu steigen und ihr Haus oder ihre Wohnung ohne Zuhilfenahme eines Personenlifts zu bewohnen. (Vgl BFG 20.02.2022, RV/5100688/2021).

Zusätzlich ist zu beachten, dass § 34 EStG 1988 an den Begriff der „Belastung“ anknüpft. Unter „Belastungen“ im Sinn des § 34 EStG 1988 sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen sind, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als ag Belastungen anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine ag Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt. (Vgl VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029, VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0157, VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0006, VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292).

Vollzieht sich eine Vermögensumschichtung nicht im Vermögen derselben Person, dann kommt der geschaffene Gegenwert nicht der die Aufwendungen tragenden Person zu; das Vorliegen eines die Anwendbarkeit des § 34 EStG 1988 ausschließenden Gegenwertes ist demnach zu verneinen. (Vgl Pülzl in ÖStZ 2003, 519, VwGH 05.05.2022, Ra 2020/15/0049, UFS 21.06.2013, RV/0193-K/12).

Die freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO darf nicht gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl VwGH 14.02.2023, Ra 2020/13/0007).

Diese Rechtsausführungen bedeuten für den gegenständlichen Fall Folgendes:

Zu klären ist zunächst, ob die Aufwendungen für die Errichtung des Homeliftes aufgrund der Erkrankung der Ehegattin des Bf als zwangsläufig erwachsen angesehen werden können.

Dazu ist einleitend auszuführen, dass das BFG im Hinblick auf die zeitliche Abfolge der Geschehnisse davon ausgeht, dass der Bf aufgrund des Sturzes der Ehegattin im Oktober 2017 den Homelift in Auftrag gab (vgl *Sachverhalt*).

Im Zusammenhang mit diesem Sturz der Ehegattin legte der Bf infolge des vom BFG durchgeführten Vorhalteverfahrens den Abschlussbericht – Ergotherapie der Akutgeriatrie/Remobilisation des Krankenhauses K vom 07.12.2017, den Abschlussbericht Akutgeriatrie/Remobilisation –Physiotherapie vom 07.12.2017 sowie den vorläufigen Entlassungsbrief vom 11.12.2017 vor. Aus der Zusammenschau dieser Unterlagen ist ableitbar, dass die Ehegattin des Bf unter Zuhilfenahme einer Stützkrücke sowie des Handlaufes und mit

Unterstützung einer Begleitperson maximal 12 Stufen bewältigen konnte. Die Wohnung des Bf und seiner Ehegattin war demgegenüber über 14 Stufen, die lediglich eine Breite von 98 cm und zudem eine Rotation aufwiesen und damit auf der Innenseite schmaler wurden, erreichbar. (Vgl *Verfahrensgang* und Pkt 2 *Sachverhalt*)

Im Hinblick auf diese örtlichen Gegebenheiten am Wohnsitz des Bf und seiner Ehegattin, kommt das BFG unter Heranziehung der allgemeinen Lebenserfahrung in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die Ehegattin des Bf wegen der Anzahl der Stufen, ihrer geringen Breite und Tiefe weder die Stützkrücke sicher einsetzen noch von einer Begleitperson entsprechend unterstützt werden konnte. Die Ehegattin des Bf war somit bereits im Zeitpunkt des Lifteinbaus nicht in der Lage ihre Wohnung ohne Zuhilfenahme eines Personenlifts zu bewohnen. Die Möglichkeit zur Errichtung eines Treppenlifts bestand nach der glaubhaften Darstellung des Bf nicht. Die Errichtungskosten für den gegenständlichen Homelift (dazu gehören neben den Kosten des Fahrkorbes zweifellos auch die Kosten für die Errichtung des Liftschachtes etc.) sind daher dem Grunde nach als Krankheitskosten der Ehegattin des Bf anzusehen. Diesem Ergebnis wurde auch von Seiten des FA nicht widersprochen (vgl *Verfahrensgang*).

Es stellt sich in einem weiteren Schritt die Frage, ob und in welchem Ausmaß der Bf im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zur Tragung der Krankheitskosten seiner Ehegattin verpflichtet war.

Vor Abzug von ag Belastungen betrug das Einkommen der Ehegattin des Bf im Jahr 2018 25.279,84 Euro (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzügl Sonderausgaben). Nach Berücksichtigung von ag Belastungen in Höhe von 23.909,83 Euro abzüglich des Selbstbehaltes in Höhe von 2.956,37 Euro verblieb der Ehegattin des Bf ein Einkommen 4.326,38 Euro laut dem rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 19.11.2021. Das der Ehegattin des Bf verbleibende Einkommen lag somit unter dem steuerlichen Grundeinkommen von 11.000,00 Euro. Auch eine Berücksichtigung des zugesprochenen Pflegegeldes (290 Euro x 12 = 3.480,00 Euro) könnte daran nichts ändern. Dem Bf stand demgegenüber ein Einkommen in Höhe von 28.984,87 Euro zur Verfügung. Im Hinblick auf die getroffenen Rechtsausführungen ist somit grundsätzlich von einer rechtlichen Verpflichtung des Bf zur Übernahme von zusätzlichen Krankheitskosten der Ehegattin auszugehen, wobei der Bf konkret 30.552,73 Euro für den Einbau eines Personenaufzuges wegen der Erkrankung der Ehegattin als ag Belastung nachweisen konnte. (Vgl Pkt 2 *Sachverhalt*)

Letztlich bleibt noch die Frage zu klären, ob die vom Bf getätigten Ausgaben bei ihm zu einer Vermögensminderung oder zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen.

Auch wenn davon auszugehen sein sollte, dass sich der gegenständliche Homelift bei einer unterstellten Verwertung der Liegenschaft werterhöhend auswirkt, so ist im gegenständlichen Fall zu beachten, dass der Gegenwert nicht dem Bf oder seiner Ehegattin, sondern dem Enkel als Grundstückeigentümer zukommt. Aufgrund des abgeschlossenen Übergabevertrages

kommt es anlässlich der Errichtung des Homeliftes zu einem Vermögensabfluss bei der Ehegattin und dem Bf; den Errichtungskosten steht kein Gegenwert gegenüber. Ein allfälliger Gegenwert kommt dem Enkel als Rechtsnachfolger nach dem Sohn und Übernehmer zugute. Es handelt sich also für den Bf ebenso wie für die Ehegattin um eine verlorene Investition. (Vgl Pkt 2 *Sachverhalt*).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gegenständlichen Kosten zur Errichtung des gegenständlichen Homeliftes als Krankheitskosten der Ehegattin des Bf zu qualifizieren sind, die anteilige Tragung dieser Kosten durch den Bf zu seinen Unterhaltungspflichten zählt und die von ihm übernommenen Kosten bei ihm eine Belastung darstellen. Die streitgegenständlichen Kosten sind dem Bf demnach, soweit sie nachgewiesen wurden, gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen. Es sind somit im Einkommensteuerbescheid 2018 in Summe 31.910,28 Euro als ag Belastungen anzusetzen.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

4 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. (Art 133 Abs 4 B-VG).

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um Tatfragen handelt und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet sind.

Salzburg, am 11. April 2023