

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2015 gegen den Bescheid des Finanzamts Oststeiermark vom 15. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 machte der Bf. eine außergewöhnliche Belastung in Höhe von 102.489,75 Euro geltend. Dabei handelte es sich um einen Teilbetrag der Errichtungskosten für einen Außenlift, der an das dreigeschossige Gebäude, das der Bf. und seine Familie bewohnen, angebaut wurde. In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung gab der Bf. an, bei diesem Lift handle es sich um einen Behindertenlift, den er auf Grund ärztlicher Empfehlung errichten ließ, weil er an einer schweren Herzerkrankung leide, die bereits beim Treppensteigen zu Atemnot führe. Da die Errichtung des Lifts zum Teil auch zu einer Wertsteigerung des Gebäudes geführt habe, habe er nur 50% des auf seinen Eigentumsanteil entfallenden Anteils an den Gesamtbaukosten als verlorenen Aufwand angesetzt.

Nach der vom Bf. vorgelegten Aufstellung betragen die gesamten Errichtungskosten für den Lift 109.322,40 Euro. Als außergewöhnliche Belastung machte der Bf. die gesamten auf die anderen Miteigentümer der Liegenschaft entfallenden Aufwendungen in Höhe von 95.657,10 Euro (das sind sieben Achtel der Gesamtkosten) sowie die Hälfte der auf seinen Eigentumsanteil (ein Achtel) entfallenden Aufwendungen in Höhe von 6.832,65 Euro (insgesamt somit 102.489,75 Euro) geltend.

In einer vom Bf. vorgelegten Bescheinigung eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 12. Mai 2012 wurde ausgeführt, dass der Bf. an „*zunehmender Belastungsdyspnoe bei Z.n. Endocarditis, Z.n. Schrittmacherimplantation, COPD III, art. Hypertonie, Cardiomyopathie*“ leide und ihm wegen der zunehmenden belastungsabhängigen Atemnot, besonders beim Steigen steigen, dringend der Einbau eines Lifts empfohlen werde.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wurden die Aufwendungen für die Errichtung des Lifts nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Betreiberin des Projekts „Liftzubau, Terrasse“ sei die Tochter des Bf. gewesen. Laut dem vom Bf. vorgelegten Plan und der vorgelegten Fotos sei ersichtlich, dass alle Bewohner des Hauses Zugriff auf den Lift haben und auch die Dachterrasse umgebaut worden sei. Der Liftzubau habe daher nicht zu einer Vermögensminderung für den Bf., sondern zu einer Vermögensumschichtung zu seinen Gunsten sowie zu Gunsten seiner Ehegattin und seiner Tochter geführt. Darüber hinaus sei die Investition des Bf. nicht zwangsläufig gewesen. Der Bf. sei weder behindert noch beziehe er Pflegegeld. Die Empfehlung des Hausarztes, aus medizinischen Gründen einen Lift einbauen zu lassen, gehe über den Bereich einer medizinischen Indikation hinaus. Die Aufwendungen für den Liftzubau seien daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

In der gegen diesen Bescheid am 30. Jänner 2015 erhobenen Beschwerde führte der Vertreter des Bf. aus, der Bf. sei Miteigentümer der Liegenschaft, auf der der Liftzubau errichtet worden sei und bewohne die im ersten Obergeschoß gelegenen Räume. Der Bf. nutze jedoch auch Räume im Hochparterre und im Keller sowie einen ebenerdig gelegenen Autoabstellplatz. Im Hochparterre wohne die Schwiegermutter des Bf. und im zweiten Obergeschoß (Dachgeschoß) wohne die Tochter des Bf. mit ihrem Ehegatten und drei Kindern. Im Jahr 2012 sei bei dem Gebäude ein Außenlift angebaut worden. Für die Errichtung dieses Lifts, der jederzeit abtragbar sei, habe im bestehenden Dachvorsprung eine entsprechend große Ausnehmung hergestellt werden müssen. Bei dem Lift handle es sich um einen reinen Behindertenlift, der nicht für den freien Personenverkehr zugelassen sei. Dementsprechend verfüge auch nur der Bf. über einen Schlüssel zum Lift. Der Bf. habe Herzrhythmusstörungen, eine schwere COPD und einen Herzschrittmacher und sei daher auf die Benützung des Lifts angewiesen. Er verwende den Lift natürlich auch, um seine Tochter und seine Enkelkinder im zweiten Obergeschoß oder seine Schwiegermutter im Hochparterre zu besuchen und um zu seinem Auto in der Garage im Keller zu gelangen. Die im Einkommensteuerbescheid vertretene Rechtsansicht, die Errichtung des Lifts habe zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt, sei unrichtig. Abgesehen

davon, dass es sich bei dem an das Gebäude angebauten Behindertenlift nicht um einen Gebäudebestandteil handle, stelle der Lift weder einen Nutzen noch eine Werterhöhung für die anderen Miteigentümer und Bewohner dar. Die übrigen Miteigentümer seien auf Grund der eingeschränkten Nutzbarkeit des Lifts und seiner relativ kurzen Lebensdauer von maximal zehn Jahren durch den Lifteinbau sogar insofern geschädigt, als diese den Lift nach der zu erwartenden kurzen Lebensdauer entweder kostspielig erneuern oder abtragen müssen. Eine Erneuerung wäre als Liebhaberei anzusehen, weil es sich bei diesem Lift nicht um einen für jedermann nutzbaren Personenlift handle und bei einer Abtragung die bei der Errichtung des Lifts hergestellte Dachausnehmung wieder geschlossen und die Außenfassade wieder in ihren ursprünglichen Zustand versetzt werden müsste, womit eine die - als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten - Errichtungskosten bei Weitem übersteigende Kostenbelastung verbunden wäre. Auf Grund der spezifischen Beschaffenheit des Lifts und der Tatsache, dass der Verkehrswert der Liegenschaft durch den Lifteinbau sogar verringert worden sei, liege eine außergewöhnliche Belastung vor, die bei der Veranlagung zu berücksichtigen gewesen wäre.

Als Beilage zur Beschwerde wurde ein als „Gutachten“ bezeichneter Schriftsatz vorgelegt, in dem ausgeführt wurde, dass am 30. September 2012 durch einen „Gutachter“ in Anwesenheit des Schwiegersohns des Bf. anlässlich eines Lokalaugenscheins auf der gegenständlichen Liegenschaft eine Befundaufnahme vorgenommen worden sei. Laut „Gutachter“ handle es sich beim gegenständlichen Objekt um ein einfaches dreigeschossiges Wohnhaus in Massivbauweise. Der in Modulbauweise errichtete Lift sei an der Außenseite des Wohnhauses angebaut worden. Es handle sich dabei daher um ein Zubehör der Liegenschaft. Auf Grund der Machart und Ausstattung der Liftanlage sowie auf Grund der Bezeichnung durch den Hersteller sei erkennbar, dass es sich um einen Behindertenaufzug handle. Der „Gutachter“ kam schließlich zu der Feststellung, dass durch den Anbau des Lifts eine Werterhöhung der Liegenschaft (des Wohnhauses) nicht gegeben sei, weil solche Anlagen durch die Instandhaltung kostenintensiv seien. Als Nutzungsdauer des Lifts wurde ein Zeitraum von zehn Jahren angegeben und dazu ausgeführt, da diese Art von Anlagen nicht für den allgemeinen Personenverkehr ausgelegt sei, würden bei einem Abbau der Anlage erhebliche Rückbaukosten anfallen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts vom 10. Februar 2015 wurde ausgeführt, beim gegenständlichen Lift handle es sich um ein Produkt der Marke „A“, einen Plattformaußenlift (Personenaufzug) mit vier Haltestellen und einem bei Bedarf ausklappbaren Sitz. Die Firma „A“ beschreibe den so genannten „Homelift“ auf ihrer Homepage wie folgt: „*Ihr persönlicher Homelift nach Maß. Barrierefreiheit und bequemes Bewohnen. Als Homelift werden Lifte bezeichnet, die Barrierefreiheit und bequemes Bewohnen Ihrer Immobilie ermöglichen.*“ Das Finanzamt vertrat die Ansicht, beim gegenständlichen Lift handle es sich um keinen reinen Behindertenlift. Die Sitzfläche sei einklappbar und die Liftkabine daher als normaler Personenlift nutzbar. Mit diesem Lift könnten auch Einkäufe bequem in das zweite Obergeschoß transportiert werden. In

welcher Form der Lift eines ausschließlich von der Familie bewohnten Hauses benutzt werde, entziehe sich der Kenntnis des Finanzamts. Der Bf. habe jedenfalls vorgebracht, den Lift auch zu nutzen, um seine im Hochparterre wohnende Schwiegermutter zu besuchen. Da die Schwiegermutter pflegebedürftig (Pflegegeldbezieherin) sei, sei es nahe liegend, dass auch sie den Lift benutze. Da der Lift über vier Stationen geführt werde, sei davon auszugehen, dass mit diesem Lift verschiedene Bedürfnisse („Barrierefreiheit und bequemes Bewohnen“) der im Haus lebenden Verwandten abgedeckt werden. Dass die Errichtung eines Lifts mit vier Stationen für den Bf. zwangsläufig gewesen sei, sei nicht erkennbar. Offen sei auch, ob der Bf. auf den Lift angewiesen sei, wenn er in seine im ersten Stock gelegene Wohnung gelangen will. Ein entsprechender Bescheid des Bundessozialamts liege nicht vor und Pflegegeld sei dem Bf. ebenfalls nicht zuerkannt worden. Hinsichtlich der Bestätigung des Hausarztes werde auf die Ausführungen im Einkommensteuerbescheid verwiesen. Mit dem Vorbringen, der Lift weise eine maximale Lebensdauer von zehn Jahren auf, verwechsle der Bf. offensichtlich die steuerliche Absetzbarkeit eines Lifts mit dessen tatsächlicher Lebensdauer. Das Vorbringen des Bf., nach zehn Jahren müsse der Lift entweder kostspielig saniert oder abgetragen werden, sei im vorliegenden Fall daher vollkommen verfehlt. Es bleibe dem Bf. aber unbenommen, eine Bestätigung der Herstellerfirma vorzulegen, aus der hervorgehe, dass der Lift nur eine Lebensdauer von zehn Jahren habe. Zu dem vom Bf. vorgelegten „Gutachten“ führte das Finanzamt aus, daraus sei nicht ersichtlich, für welche Branchen der Sachverständige befugt sei, Gutachten zu erstellen. Die von ihm vertretene Ansicht, der Liftzubau habe wertmäßig keine Auswirkungen auf das Gebäude, weil solche Anlagen durch die Instandhaltung kostenintensiv seien, werde vom Finanzamt jedenfalls nicht geteilt. Nach Ansicht des Finanzamts sei der mit hohen Kosten verbundene Einbau des Lifts sowohl für die Eigentümer als auch für potentielle Mieter oder Käufer des Objekts von Interesse. Der Einbau des Lifts sei somit weder zwangsläufig erfolgt noch habe dieser zu einer Vermögensminderung beim Bf. geführt.

In dem gegen die Beschwerdevorentscheidung erhobenen Vorlageantrag wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 13. Jänner 2016 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass der Inhalt der vom Bf. vorgelegten ärztlichen Bescheinigung vom 12. Mai 2012 so verstanden werde, dass es dem Bf. im Jahr 2012 noch möglich gewesen sei, seine im ersten Obergeschoß gelegene Wohnung auch ohne Lift zu erreichen. Dem Bf. wurde weiters vorgehalten, dass für das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennbar sei, aus welchen (medizinischen) Gründen der Bf. das Steigen steigen vermeiden hätte sollen, weil mäßige Belastungen, wie zB Gehen oder (langsam) Steigen steigen, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eher geeignet seien, Symptome, wie die dem Bf. bescheinigte belastungsabhängige Atemnot, zu lindern als der Gesundheit zu schaden. Der Bf. wurde ersucht, zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen. Dem Bf. wurde darüber hinaus vorgehalten, dass die in dem als Gutachten bezeichneten Schriftsatz enthaltenen Aussagen wie „Eine Werterhöhung der Liegenschaft (Wohnhaus) ist durch den Anbau

der Anlage nicht gegeben“, „Da solche Anlagen durch die Instandhaltung (Tüv udg.) kostenintensiv sind“ sowie „Als Nutzungsdauer wird ein Zeitraum von 10 Jahre zugrunde gelegt“ für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar seien, weil weder der Wert der Liegenschaft vor noch der Wert der Liegenschaft nach dem Liftanbau ermittelt worden sei, im Gutachten nicht angegeben worden sei, welche Kosten durch die Instandhaltung anfallen und insbesondere nicht ersichtlich sei, auf Grund welcher Feststellungen der Gutachter zu dem Ergebnis gelangt sei, dass die Nutzungsdauer des Lifts (nur) zehn Jahre betragen werde und der Lift danach wieder entfernt werden müsse. Abschließend wurde dem Bf. vorgehalten, dass aus dem Gutachten weder hervorgehe, wann es erstellt worden sei noch welche Qualifikation für die Bewertung von Liegenschaften bzw. Gebäuden der Gutachter, der laut Internetrecherche (sonst) lediglich auf dem Gebiet der Bewertung von Kfz-Schäden tätig sei, besitze. Der Bf. wurde ersucht, auch zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen.

In der Beantwortung dieses Vorhalts vom 2. Mai 2016 führte der rechtliche Vertreter des Bf. aus, der Bf. habe im Frühjahr 2012 nicht mehr Stiegen steigen können und habe sich, um überhaupt einen Geschosswechsel durchführen bzw. das Haus verlassen zu können, der Mithilfe zumindest einer weiteren Person bedienen müssen. Die Situation habe sich noch im Jahr 2012 weiter verschlammert, weshalb dem Bf. aus ärztlicher Sicht das Stiegen steigen sogar verboten worden sei. Zum Nachweis für diese Ausführungen legte der rechtliche Vertreter des Bf. einen Arztbrief vom 18. April 2012, eine Ambulanzkarte des Landeskrankenhauses B vom 5. Dezember 2012 und eine Ambulanzkarte des Landeskrankenhauses – C vom 22. Jänner 2013 vor. Der rechtliche Vertreter des Bf. führte ergänzend aus, dass der Bf. nach wie vor auf den Lift angewiesen sei und diesen auch ausschließlich für sich alleine nutze. Außer dem Bf. verfüge niemand über einen Schlüssel zur Benützung des Lifts und es sei auch niemand anderer an dessen Nutzung interessiert, weil die Fahrgeschwindigkeit des Lifts so gering sei, dass man zu Fuß über die Treppen schneller sei. Weiters legte der rechtliche Vertreter des Bf. das Schreiben eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vom 26. April 2016 vor, wonach eine Ausführung eines Lifts in modularer Bauweise und eine nicht vorhandene dauerhafte bauliche Verbindung mit dem Gebäude, wie sie zB durch einen betonierten Liftschacht gegeben sei, für eine gesonderte Bewertung (des Lifts) spreche, die ohne Einfluss auf den Gebäudesachwert sei. Aus diesen Ausführungen des Sachverständigen schloss der rechtliche Vertreter des Bf., dass sich ein Vergleich des Wertes der Liegenschaft mit und ohne Lift erübrige. Weiters führte er nochmals aus, dass der Lift den anderen Miteigentümern und Bewohnern der Liegenschaft nicht zur Benützung zur Verfügung stehe und daher weder praktisch noch rechnerisch einen Nutzen oder gar eine Werterhöhung darstelle. In optischer Hinsicht werde der Lift von den anderen Miteigentümern sogar als Nachteil empfunden.

Mit Vorhalt vom 24. Mai 2016 wurde der Bf. aufgefordert, in Ergänzung zur Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2016 sein Vorbringen, er habe im Jahr 2012 tatsächlich nicht mehr Stiegen steigen können, sowie, die Situation habe sich im Jahr 2012 noch

weiter verschlimmert, weshalb ihm aus ärztlicher Sicht sogar verboten worden sei, Stiegen zu steigen, anhand entsprechender ärztlicher Bestätigungen nachzuweisen.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bf. mit der Vorlage einer weiteren ärztlichen Bescheinigung des Arztes für Allgemeinmedizin, der bereits die Bescheinigung vom 12. Mai 2012 ausgestellt hatte. Danach sei beim Bf. im Dezember 2012 eine Vorhofflimmerarrhythmie aufgetreten, welche die Belastungsdyspnoe noch verstärkt habe. Wegen der bereits bekannten Erkrankungen des Bf. habe zu diesem Zeitpunkt ein absolutes Belastungsverbot bestanden, da eine ernsthafte Gefährdung des Lebens vorgelegen sei. Das Betreten bzw. die Benützung der Wohnung sei daher nur sehr eingeschränkt möglich gewesen, weshalb die Verwendung eines Lifts aus medizinischer Sicht absolut notwendig gewesen sei. Der Bf. sei deshalb auch mehrmals in stationärer Behandlung gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) und seine Ehegattin waren in den Jahren 1987 bis 2004 Hälfteigentümer einer Liegenschaft. Im Jahr 2004 übergaben sie Anteile von jeweils drei Achtel der Liegenschaft an ihre beiden Töchter. Im Jahr 2011 schenkte die Tochter S ihre Anteile an ihre Schwester K. Im Streitjahr waren daher der Bf. und seine Ehegattin zu je einem Achtel und Tochter K zu sechs Achtel an der genannten Liegenschaft beteiligt. Im Streitjahr hatten laut Zentralem Melderegister der Bf. und seine Ehegattin, die Schwiegermutter des Bf. sowie die Tochter K mit ihrem Ehegatten und drei Kindern den Hauptwohnsitz auf dieser Liegenschaft. Die Tochter S hatte dort einen Nebenwohnsitz. Im Jahr 2012 wurde an dem auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäude ein Außenlift angebaut. Die Errichtungskosten betrugen 109.322,40 Euro. Der Bf. machte einen Teilbetrag in Höhe von 102.489,75 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend. Dazu gab der Bf. an, dass es sich bei diesem Lift um einen Behindertenlift handle, den er auf Grund einer ärztlichen Empfehlung errichten ließ.

Im Zusammenhang mit seiner Erkrankung legte der Bf. eine Bescheinigung eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 12. Mai 2012 vor, aus der hervorgeht, dass der Bf. (im Jahr 2012) an „zunehmender Belastungsdyspnoe bei Z.n. Endocarditis, Z.n. Schrittmacherimplantation, COPD III, art. Hypertonie, Cardiomyopathie“ litt. Auf Grund der mit diesen Erkrankungen in Zusammenhang stehenden belastungsabhängigen Atemnot wurde vom Arzt der Einbau eines Lifts empfohlen. Da der Bf. vorbrachte, auf den Lift angewiesen zu sein, um seine im ersten Obergeschoß gelegene Wohnung zu erreichen, wurde er im weiteren Verfahren aufgefordert, dieses Vorbringen durch entsprechende Nachweise zu belegen. Daraufhin führte der Bf. zunächst aus, er habe im Frühjahr 2012 nicht mehr Stiegen steigen können und habe sich, um überhaupt einen Geschosswechsel durchführen bzw. das Haus verlassen zu können, der Mithilfe

zumindest einer weiteren Person bedienen müssen. Die Situation habe sich noch im Jahr 2012 weiter verschlimmert, weshalb ihm aus ärztlicher Sicht das Steigen steigen sogar verboten worden sei. Zum Nachweis für diese Ausführungen legte der Bf. einen Arztbrief vom 18. April 2012, eine Ambulanzkarte des Landeskrankenhauses B vom 5. Dezember 2012 und eine Ambulanzkarte des Landeskrankenhauses – C vom 22. Jänner 2013 vor.

Aus diesen Unterlagen ist zwar ersichtlich, dass der Bf. im Streitjahr an den bereits im ärztlichen Schreiben vom 12. Mai 2012 genannten Erkrankungen litt, ob bzw. inwieweit er dadurch jedoch nicht mehr in der Lage war, ohne fremde Hilfe oder ohne technische Hilfsmittel in seine Wohnung zu gelangen, ist aus diesen Unterlagen nicht erkennbar. Erst in einem weiteren ärztlichen Schreiben vom 26. Juni 2016 wird von jenem Arzt für Allgemeinmedizin, der bereits die Bescheinigung vom 12. Mai 2012 ausstellte, ausgeführt, dass beim Bf. im Dezember 2012 eine Vorhofflimmerarrhythmie auftrat, die die Belastungsdyspnoe noch verstärkte, weshalb zu diesem Zeitpunkt ein absolutes Belastungsverbot für den Bf. bestanden habe. Das Betreten bzw. die Benützung der Wohnung sei daher nur mehr sehr eingeschränkt möglich gewesen, weshalb die Verwendung des Lifts seither aus medizinischer Sicht unbedingt notwendig sei.

In der Bescheinigung vom 12. Mai 2012 wurde dem Bf. der Einbau eines Lifts von seinem Arzt lediglich empfohlen. Unbedingt notwendig, um in seine Wohnung zu gelangen, war der Lift für den Bf. laut ärztlicher Bescheinigung hingegen erst ab Dezember 2012.

Zum Nachweis der Kosten für die Errichtung des Lifts legte der Bf. dem Finanzamt eine entsprechende Rechnungsaufstellung vor. Daraus ist ersichtlich, dass bereits im November 2011 um eine Baubewilligung für den Lift angesucht wurde. Mit den Umbauarbeiten wurde - laut der Aufstellung des Bf. - spätestens im März 2012 begonnen. Im Juli 2012 wurde der Lift geliefert. Bei dem Lift handelt es sich um einen Plattformaußenlift mit Glaswänden und einem bei Bedarf ausklappbaren Sitz. Der Lift kann ebenerdig betreten werden und bietet Zugangsmöglichkeiten zu allen Geschossen (Hochparterre, erstes und zweites Obergeschoss/Dachgeschoss) des Gebäudes. Nach den Ausführungen des Unternehmens, das diese Lifte herstellt, handelt es sich um einen so genannten „Homelift“, der Barrierefreiheit und bequemes Bewohnen von Immobilien ermöglicht. Optisch gleicht der Lift jenen, wie man sie an vielen Mehrparteienhäusern sieht, bei denen nachträglich Lifte errichtet werden. Der Lift hat keine Ähnlichkeit mit den als typische Behindertenlifte bekannten „Treppenliften“.

Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass der gegenständliche Lift auf Grund seiner Beschaffenheit geeignet ist, von allen Bewohnern des Gebäudes benutzt zu werden, um ihre Wohnungen bequem zu erreichen und damit auch Lasten (zB Einkäufe) zu befördern.

Rechtsgrundlagen:

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.

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.

Rechtliche Beurteilung des als erwiesen festgestellten Sachverhalts:

Strittig ist, ob die Aufwendungen für die Errichtung des Außenlifts an dem vom Bf. und seiner Familie bewohnten Gebäude als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, weil die Errichtung des Lifts auf Grund einer schweren Erkrankung des Bf. zwangsläufig war und der Lift eine typische Behinderteneinrichtung darstellt, dessen Errichtungskosten zu einer Vermögensminderung führten (Ansicht des Bf.) oder ob vom Bf. weder die Zwangsläufigkeit der Errichtung des Lifts nachgewiesen werden konnte noch eine Vermögensminderung, sondern vielmehr eine Vermögensumschichtung vorliegt (Ansicht des Finanzamts).

Der Bf. hat weder das Vorliegen einer Behinderung - zB durch einen Bescheid des Sozialministeriumservice - nachgewiesen noch war er im Streitjahr Bezieher von Pflegegeld. Er machte die Aufwendungen für die Errichtung des Lifts gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 geltend.

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 (vgl. zB Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 90, „Krankheitskosten“ und § 35 Rz 25 und 26).

Strittig ist im vorliegenden Fall nicht nur, ob es sich beim gegenständlichen Außenlift um ein solches Hilfsmittel handelt, sondern auch, ob die Errichtung des Lifts auf Grund der Erkrankung des Bf. zwangsläufig war.

Ein Steuerpflichtiger, der eine Begünstigung, somit auch 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 (vgl. zB VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

Der Bf. legte zum Nachweis seiner Erkrankung zunächst die Bescheinigung eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 12. Mai 2012 vor. Auf Grund der in diesem Schreiben bescheinigten Erkrankungen des Bf., die unbestritten sind, wurde vom Arzt der Einbau eines Lifts für den Bf. lediglich empfohlen. Eine bloße ärztliche Empfehlung begründet noch keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 EStG 1988 für die Anschaffung eines Hilfsmittels. Auch aus den vom Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 2. Mai 2016 vorgelegten Unterlagen (Arztbrief vom 18. April 2012, Ambulanzkarte des Landeskrankenhauses B vom 5. Dezember 2012 und Ambulanzkarte des Landeskrankenhauses – C vom 22. Jänner 2013) ist eine Zwangsläufigkeit für die Errichtung eines Lifts nicht erkennbar. Darin werden lediglich die bereits davor bescheinigten Erkrankungen des Bf. angeführt. Erst in der am 26. Juni 2016 ausgestellten Bescheinigung desselben Arztes für Allgemeinmedizin, der auch die Bescheinigung vom 12. Mai 2012 ausgestellt hat, wird ausgeführt dass die Benützung eines Lifts für den Bf. seit der Verschlechterung seines Zustands im Dezember 2012 aus medizinischer Sicht notwendig sei. Der Arzt führt darin aus, dass für den Bf. auf Grund seiner bereits bestehenden Erkrankungen sowie einer im Dezember 2012 aufgetretenen Vorhofflimmerarrhythmie zu diesem Zeitpunkt (somit im Dezember 2012) ein absolutes Belastungsverbot wegen einer ernsthaften Gefährdung des Lebens des Bf. vorgelegen sei.

Um Baubewilligung für die Errichtung des Lifts wurde bereits im November 2011 angesucht, mit dem Bau des Lifts wurde - laut der vom Bf. vorgelegten Rechnungsaufstellung – spätestens im März 2012 begonnen. Zum Zeitpunkt der Verschlechterung des Gesundheitszustands des Bf. im Dezember 2012 war der Lift bereits fertiggestellt. Das bedeutet, dass für den Zeitraum vom Beginn der Errichtung des Lifts bis zu dessen Fertigstellung das Vorliegen der Zwangsläufigkeit für dessen Errichtung auf Grund einer Erkrankung des Bf. nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde.

Die vorsorgliche Anschaffung eines Hilfsmittels, das in Zukunft auftretende 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.

Unter Belastungen im Sinn des § 34 EStG 1988 sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, 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 außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, m.w.N.). Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt

wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292, m.w.N.).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind somit in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifischen nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. nochmals VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, m.w.N.).

Eine Wohnung (ein Wohnhaus) erfährt in der Regel durch eine behindertengerechte Ausgestaltung keine Wertsteigerung. Muss realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Wohnung bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden (vgl. VwGH 29.07.2010, 2010/15/0003, m.w.N.).

Der Bf. vertritt die Ansicht, der gegenständliche Außenlift habe eine spezifische nur für Behinderte geeignete Beschaffenheit und habe für die anderen Bewohner der Liegenschaft daher keinen Wert. Er vertritt sogar die Ansicht, die Liegenschaft habe durch die Errichtung des Lifts an Wert verloren, weil die Instandhaltung des Lifts kostenintensiv sei, die Nutzungsdauer des Lifts nur maximal zehn Jahre betrage und dieser danach aufwändig saniert oder abgetragen werden müsse.

Dieser Ansicht des Bf. kann nicht gefolgt werden. Der gegenständliche Außenlift wird vom herstellenden Unternehmen als so genannter „Homelift“, der ein barrierefreies und bequemes Bewohnen von Immobilien ermöglicht, angeboten. Auch optisch gleicht der in Modulbauweise errichtete Lift jenen, wie sie an vielen Mehrparteienhäusern, bei denen nachträglich Lifte angebaut werden, zu sehen sind. Die Liftkabine hat einen bei Bedarf ausklappbaren Sitz und kann auf Grund ihrer Tragfähigkeit (375 kg) sowohl mehrere Personen als auch Lasten (zB Einkäufe) befördern. Das Gebäude, an das der Lift angebaut wurde, besteht aus drei Geschossen (Hochparterre, erstes und zweites Obergeschoss/Dachgeschoss) sowie einem Keller. Der Lift kann ebenerdig betreten werden und bietet zu jedem der Geschosse eine Zugangsmöglichkeit. Bei diesem Lift handelt es sich – im Gegensatz zu den so genannten „Treppenliften“ - somit nicht um eine spezifische, nur für Behinderte geeignete Anlage. Der Lift ist auf Grund seiner Beschaffenheit vielmehr für alle Bewohner des Gebäudes nutzbar und hat in einem dreigeschossigen Wohnhaus durchaus auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen einen Wert (vgl. in diesem Zusammenhang auch den dem Erkenntnis VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292, zugrunde liegenden Sachverhalt). Ob bzw. inwieweit der Lift von den übrigen Bewohnern des Gebäudes tatsächlich genutzt wird, ist für die Beurteilung des Wertes des Lifts ebenso wenig von Bedeutung, wie die Frage, wie der Lift von den anderen Bewohnern „in optischer Hinsicht empfunden“ wird, weil für den Wert eines Wirtschaftsgutes nicht subjektive Vorlieben, sondern objektive Kriterien relevant sind.

Es ist daher davon auszugehen, dass sich der Lift bei einer unterstellten Verwertung der Liegenschaft werterhöhend auswirkt.

Überhaupt nicht nachvollziehbar ist das Vorbringen des Bf., durch die Errichtung des Lifts sei der Wert der Liegenschaft sogar gesunken. Der Bf. konnte weder sein Vorbringen, der Lift habe eine Nutzungsdauer von maximal zehn Jahren, noch sein Vorbringen, die Kosten der laufenden Instandhaltung und der nach spätestens zehn Jahren notwendigen Erneuerung bzw. Beseitigung der Liftanlage seien höher als die ursprünglichen Errichtungskosten, glaubhaft machen. Der Bf. stützt sich bei diesem Vorbringen zwar auf das von ihm vorgelegte Gutachten des - sonst für die Begutachtung von Kfz-Schäden zuständigen - Sachverständigen. Aus diesem Gutachten ist jedoch nicht erkennbar, wie der Sachverständige zu seinen Feststellungen kam. Auch die Ausführungen des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen im Schreiben vom 26. April 2016 bringen keine weiteren Erkenntnisse, weil dieser Sachverständige kein eigenes Gutachten erstellte, sondern lediglich eine Stellungnahme zu dem vorhin genannten Gutachten abgab, in der er ausführte, dass der Lift in der Form, wie er in den ihm vorliegenden Unterlagen beschrieben ist, gesondert zu bewerten und daher ohne Einfluss auf den Gebäudesachwert sei.

Ob der Lift als Bestandteil des Gebäudes oder als eigenes Wirtschaftsgut zu bewerten ist, ist für die Frage, ob die Errichtung des Lifts zu einer vermögensmindernden Ausgabe oder zu einer bloßen Vermögensumschichtung führte, aber nicht relevant. Der Lift ist jedenfalls Teil der Liegenschaft, auf der sich das Gebäude, an das er angebaut wurde, befindet, weshalb die Liegenschaft als solche durch die Errichtung des Lifts eine Wertsteigerung erfuhr. Der Ansicht des Bf., da der Lift ohne Einfluss auf den Gebäudesachwert sei, erübrige sich eine Ermittlung des Wertes der Liegenschaft vor bzw. nach der Errichtung des Lifts, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Errichtung des Lifts führte jedenfalls zu einem entsprechenden Gegenwert, weshalb beim Bf. durch dessen Errichtung keine Vermögensminderung, sondern eine bloße Vermögensumschichtung eintrat. Die Kosten für die Errichtung des Lifts können daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Auch die Tatsache, dass der Bf. nicht Alleineigentümer der Liegenschaft, auf der der Lift errichtet wurde, ist, ändert an dieser Betrachtung nichts, weil der (beabsichtigten) Vorgangsweise des Bf., die Kosten für die Lifterrichtung alleine zu tragen, einen allfälligen Verwertungserlös aber mit den anderen Miteigentümern – den Miteigentumsanteilen entsprechend - zu teilen, das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt.

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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil diesem Erkenntnis die vom Verwaltungsgerichtshof in vergleichbaren Fällen vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 20. Oktober 2016