

miterledigte GZ RV/5100230/2013

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, Adresse, St.Nr. 000/0000, vertreten durch C GmbH, Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, Adresse1, gegen die **Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011** des Finanzamtes FA vom 30. Jänner 2012 und vom 25. Jänner 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2014 zu Recht erkannt:

**Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.**

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

#### 1) Einkommensteuer 2010:

In der am 9. Jänner 2012 bei der zuständigen Abgabenbehörde elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2010 machte die Beschwerdeführerin (Bf) unter der Kennzahl 439 tatsächliche Kosten aus einer Behinderung in Höhe von 69.652,27 Euro geltend.

Das Finanzamt forderte die Bf auf, die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen und den Zusammenhang der Ausgaben mit der vom Bundessozialamt festgestellten Erwerbsminderung zu erklären. Vergütungen durch die Krankenkasse bzw. eine private Versicherung seien anzugeben.

Die steuerliche Vertretung der Bf legte zum "Einbau eines Behindertenaufzuges" nachstehende Rechnungen vor:

-) Rechnung Fa. D , Baumeister und Zimmermeister GmbH, über 24.000 Euro für durchgeführte Baumeisterarbeiten. Der Leistungsbeschreibung ist "Zubau bzw. Verlängerung der bestehenden Garage samt Lichtschacht" zu entnehmen.

Nachstehende Arbeiten wurden gemäß dieser Leistungsbeschreibung durchgeführt:

Abbruch der bestehenden Stützwand und der Außenstiege vom UG ins OG, Abbrechen der Garagenrückwand, Durchführung des Baugrubenaushubes, Entsorgen des Abbruchs und des Baugrubenaushubes, Herstellung des Garagenkörpers in Beton samt Stahlbetondecke, Herstellen des Liftschachtes in Beton bis Untergeschoßdeckenoberkante, Herstellen der rückseitigen Stützmauer in Stahlbeton, Feuchtigkeitsabdichtung außen und Hinterfüllen des Baukörpers und der Stützwand.

-) Rechnung Fa. E , Aufzüge, Rolltreppen, Automatiktüren, über 30.846 Euro für die Lieferung und Montage einer Aufzugsanlage, Aufzugstyp EE ;

-) Rechnung Malerei F über 1.200 Euro für Malerarbeiten für den Lifteinbau;

-) Rechnung Fa. G über 9.021,84 Euro für Bodenplatten und Verlegearbeiten für den Liftneubau – Eingangsbereich;

-) Rechnung Fa. H Licht GmbH über 794,40 Euro;

-) Rechnung Fa. Elektro I GmbH über 2.690,03 Euro für die Änderung der Elektroinstallation im Zuge des Lifteinbaus;

-) Rechnung J GmbH über 1.100 Euro für die Erneuerung, Änderung bzw. Versetzen des bestehenden Kabelanschlusskastens.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde, den Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Kosten und der vom Bundessozialamt festgestellten Erwerbsminderung nachzuweisen, teilte die steuerliche Vertretung der Bf mit, dass jene im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2010 angeregt habe, eine Sachverhaltsdarstellung des Arztes anzufordern. Dies sei durch den Facharzt für Unfallchirurgie, Dr. AK , mit Datum vom 19. Oktober 2011 erfolgt. Aus diesem Schreiben gehe hervor, dass die Bf bereits seit langer Zeit massive Knieprobleme habe. Weiters werde, wie telefonisch besprochen, das mit 8. Juli 2010 datierte fachärztliche Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes übermittelt.

Diesem von einem Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie auf Grund einer Begutachtung vom 16. Juni 2010 erstellten Gutachten sind im Wesentlichen nachstehende Feststellungen zu entnehmen:

*Anamnese und Sozialanamnese: "Oberschenkelfraktur li. mit 14 Jahren, Umstellungsosteotomie li. Schienbeinkopf mit 40 Jahren, mehrmals Arthroskopie des li. Kniegelenks, Kreuzbandriss bds., Meniskusoperationen bds., ansonsten keine weiteren relevanten Operationen. Die Patientin betreibt lt. eigenen Angaben Rudersport."*

*Derzeitige Beschwerden: "Die Antragstellerin berichtet, sie leide unter chronischen Schmerzen im li. Kniegelenk, weiters habe sie eine Bewegungseinschränkung des*

*li. Kniegelenks. Weiters habe sie auch Beschwerden im Bereich des re. Fußes, dies durch Überlastung wegen der chronischen Beschwerden li. Ab und zu habe sie auch Hüftbeschwerden li."*

*Derzeitige Behandlungen/Medikamente: "Derzeit keine Therapie. Neurofenac bei Bedarf."*

*Technische Hilfsmittel/Orthopädische Behelfe: Keine*

*Gesamtmobilität – Gangbild: "Minimales Hinken, Konfektionsschuhe ohne Einlagen."*

Auf Grund dieser Feststellungen und der vorgelegten Befunde ergab sich laut Gutachten ein Gesamtgrad der Behinderung von 40 % auf Grund einer schmerzhaften Arthrose des linken Kniegelenks, eingeschränkter Beweglichkeit, eines geringen Reizzustandes und deutlicher radiologischer Veränderungen, einer geringfügigen Bewegungseinschränkung des linken Hüftgelenks sowie eines Senk-Spreizfußes rechts mit Hallux-valgus-Fehlstellung rechts, ohne relevanten Reizzustand.

Die Position bzw. Rahmensätze wurden wie folgt begründet:

Nr. 1: Arthrose des li. Kniegelenks mit eher geringfügiger Bewegungseinschränkung, geringfügiger Reizzustand, deutliche radiologische Veränderungen, daher Pos. 418 und 40 %.

Nr. 2: geringfügige Bewegungseinschränkung des li. Hüftgelenks, ansonsten kein relevanter Reizzustand, Pos. 96 und unterer Rahmensatz von 10 %.

Nr. 3: Senk-Spreizfuß re. mit Hallux valgus Fehlstellung ohne wesentlichen Reizzustand, Pos 149 und unterer Rahmensatz von 10 %.

Zum Gesamtgrad der Behinderung wurde festgestellt, dass die führende funktionelle Einschränkung durch die funktionelle Einschränkung lfd. Nr. 2, 3 nicht erhöht werde.

Der Gesamtgrad der Behinderung liege "seit Jahren" vor. Eine rückwirkende Bestätigung des Grades der Behinderung über den angeführten Zeitraum hinaus sei nicht möglich.

Festgestellt wurde darüber hinaus, dass die Bf weder gehbehindert noch überwiegend auf den Gebrauch eines Rollstuhls angewiesen sei und eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung nicht vorliege.

Die leitende Ärztin bzw. der leitende Arzt bestätigte dieses Untersuchungsergebnis mit dem Vermerk, dass die Positionsnummer korrigiert werde (nämlich von 418 auf 118).

In einem der Abgabenbehörde vorgelegten, am 19. Oktober 2011 erstellten Befundbericht bescheinigte Dr. AK, Facharzt für Unfallchirurgie und gerichtlich beeideter Sachverständiger, eine auf Grund der massiven Kniegelenksdegeneration links bestehende hochgradige Gehbehinderung in erster Linie beim Stufensteigen, wobei bereits der Höhenunterschied einer Normaletage zu Schmerzen und Beschwerden führe. Aus orthopädisch unfallchirurgischer Sicht sei daher eine Liftanlage im Wohnbereich, wobei hier ein Etagenunterschied von mehreren Etagen bestehe, indiziert und hochgradig sinnvoll.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 erging am 30. Jänner 2012. Anstelle der beantragten tatsächlichen Kosten auf Grund einer Behinderung wurde lediglich der pauschale Freibetrag des § 35 Abs. 3 EStG 1988 (99 Euro bei einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40 %) berücksichtigt.

Das Finanzamt führte begründend aus, dass laut vorgelegtem Gutachten des Bundessozialamtes vom 21.07.2010 keine wesentliche Gehbehinderung vorliege. Für die durchgeführten baulichen Maßnahmen bzw. den Lifteinbau sei keine Zwangsläufigkeit gem. § 34 EStG gegeben. Die geltend gemachten Aufwendungen könnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Eine "Belastung" liege nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt würden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung, führen würden. Daraus folge, dass nur "verlorener Aufwand" berücksichtigungsfähig sei; soweit aber die Aufwendungen zu einem Gegenwert führen würden, seien sie keine "Belastung". Der Einbau eines Personenaufzuges und die damit verbundenen baulichen Maßnahmen hätten keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit, sodass im gegenständlichen Fall keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliege.

In der – nach beantragter Verlängerung der Rechtsmittelfrist – zeitgerecht am 28. März 2012 eingebrachten Berufung wandte die steuerliche Vertretung der Bf im Wesentlichen ein, dass die Ausführungen im Gutachten des Bundessozialamtes vom 21. Juli 2010 divergent seien. Einerseits werde eine "Arthrose des linken Kniegelenks mit eher geringfügiger Bewegungseinschränkung" diagnostiziert, andererseits werde ein Gesamtgrad der Behinderung von immerhin 40 % festgestellt. Laut beigefügter Einschätzungsverordnung (BGBl. II Nr 261 vom 18.8.2010) bedeute eine 40%ige Behinderung eine "Funktionseinschränkung schweren Grades einseitig". Das Gutachten nehme ferner keine Stellung dazu, inwiefern eine Einschränkung beim Treppensteigen vorliege. Die wesentliche Gehbehinderung der Bf liege beim Treppensteigen bzw. Bergauf- und Bergabgehen vor. Gerade zur Vermeidung des Treppensteigens sei der Personenaufzug in das Wohngebäude eingebaut worden.

Herr Dr. AL, Facharzt für Orthopädie und gerichtlich beeideter Sachverständiger für Orthopädie und orthopädische Chirurgie, Sport- und Manualmedizin, habe im beiliegenden Gutachten vom 21. März 2012 im Gegensatz zum Gutachten des Bundessozialamtes vom 21. Juli 2010 eine "beträchtliche Gehbehinderung im Bereich des linken Beines", die sich durch "wesentliche Einschränkungen beim Bergabgehen, beim Stufenabwärtsgehen, aber auch beim Hinaufgehen in mehrere Stockwerke" äußere (Gutachten S 9), diagnostiziert. Herr Dr. AL sehe durch die Behinderung des linken Kniegelenks sowie ferner durch die Behinderung des linken Hüftgelenks und auch durch die in der Folge ausgelöste Überbelastungsbehinderung des rechten Beines eine Behinderung nach der Richtlinienverordnung von 50 % gegeben; der Gesamtbehinderungsgrad liege unter Einbeziehung der Funktionsbehinderung beider Daumen bei 60 %. Die von Herrn Dr. AL durchgeführte Beweglichkeitsprüfung habe ua beim linken Bein eine "deutliche Einschränkung der Oberschenkelmuskulatur" sowie ein Oberschenkelmuskelfizit und

ein Unterschenkelmuskeldefizit des linken Beines gezeigt (Gutachten S 5 ff). Herr Dr. AL habe ua eine "posttraumatische Arthrose des linken Kniegelenks", eine "zunehmende O-Beinarthrose mit Bewegungseinschränkung und Instabilitätszeichen und deutlich radiologische Veränderungen" sowie "Bewegungseinschränkung beider Hüftgelenke im Sinne einer beginnenden Arthrose" diagnostiziert (Gutachten S 8).

Die Beschwerden im linken Kniegelenk, insbesondere Probleme beim Bergaufgehen, vor allem aber beim Bergabgehen, und Probleme beim Stufensteigen, habe die Bf bereits 2010 gegenüber Herrn Dr. AL geäußert (Gutachten S 3). Die Krankenvorgeschichte der Bf (Gutachten S 2) zeige eine vorbestehende Arthrose im linken Kniegelenk sowie mehrere Operationen (ua Meniskusoperation, Oberschenkelmarknagelung links, Umstellung im Bereich des Unterschenkels auf Grund einer zunehmenden Arthrose links) und Unfälle (ua Oberschenkelbruch links, Kreuzbandschädigung beidseits).

Die Verwendbarkeit eines im Vergleich zu den Einbaukosten des Personenaufzugs kostengünstigeren Hilfsmittels in Form von Stützkrücken sei nach Ansicht von Herrn Dr. AL eingeschränkt, da "durch die fortgeschrittene Arthrose und Funktionsbehinderung der Daumengrundgelenke eine Abstützung auf Dauer nicht zumutbar ist und auch nicht zweckmäßig ist" (Gutachten S 10).

Auch Herr Dr. AK habe in seinem Befund vom 19. Oktober 2011 bei der Bf "auf Grund der massiven Kniegelenksdegeneration links" eine "hochgradige Gehbehinderung in erster Linie beim Stufensteigen, wobei bereits der Höhenunterschied einer Normaletage zu Schmerzen und Beschwerden führt" gesehen. Er habe einen Lift daher als notwendig und hochgradig sinnvoll erachtet.

Die Aufwendungen für den Einbau des Personenaufzugs seien daher zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 erwachsen.

Gegen die Feststellung im angefochtenen Bescheid, dass der Einbau des Personenaufzugs und die damit verbundenen baulichen Maßnahmen keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hätten und somit keine Aufwendungen vorlägen, die zu einer Vermögensminderung geführt hätten, wurde in der Berufung eingewendet, dass der VfGH (VfGH 17.12.1982, B 220/81) eindeutig festgestellt habe, dass es zwar richtig sei, dass Aufwendungen für ein Haus grundsätzlich keinen verlorenen Aufwand darstellten. Dies gelte jedoch nur dann, wenn die Aufwendungen geeignet seien, den Wert des Objektes auf Dauer zu erhöhen. Der Einbau eines Aufzuges in ein Wohnhaus – in dem vom VfGH beurteilten Fall habe es sich um ein einstöckiges Zweifamilienhaus gehandelt – bewirke keine Wertsteigerung. Das Vorhandensein eines Aufzugs, der Raum wegnehme und laufende Kosten verursache, stelle vielmehr eher eine Wertminderung dar. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein potenzieller Käufer in ähnlicher Weise körperbehindert sei und den Aufzug daher dringend benötige, sei derart gering, dass dieser Fall vernachlässigt werden könne.

Der VfGH argumentiere in seiner Entscheidung (VfGH 22.10.1996, 92/14/0172) ähnlich. In dem vom VfGH zu beurteilenden Fall habe sich der Beschwerdeführer für eine größere

Kubatur anstatt für den Einbau eines Liftes entschieden. Beide Varianten hätten die gleichen Kosten verursacht. Die Entscheidung interpretiere der VwGH dahin gehend, dass ein Lifteinbau in ein einstöckiges Wohnhaus – im Gegensatz zu einer größeren Kubatur – als verlorener Aufwand zu sehen sei.

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes seien zwar grundsätzlich von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung sei jedoch dann geboten, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert hätten (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Eine Wohnung erfahre durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung in der Regel keine Wertsteigerung. Der Gegenwertgedanke greife für ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen nicht (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292; VfGH 13.3.2003, B 785/02).

Der VfGH stelle ausdrücklich klar, dass der Ausdruck "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel" gemäß § 4 der Verordnung zu §§ 34 und 35 EStG 1988 (BGBl 303/1996 idF BGBl 430/2010) in einem weiten Sinn zu interpretiere sei, sodass darunter auch etwa behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen seien.

Die Aufwendungen für den Einbau des Personenaufzuges führten daher zu keiner Wertsteigerung, sondern stellten eine tatsächliche Belastung dar, die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei.

Für den Fall der Berufungsentscheidung durch den UFS werde eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde vom 10. Mai 2012 teilte die steuerliche Vertretung der Bf mit Eingabe vom 13. Juni 2012 mit, dass eine Auftragsbestätigung sowie eine detaillierte Beschreibung der Aufzugsanlage der Fa. E beigelegt würden.

Der Auftragsbestätigung sei ein Auftragswert von 26.500 Euro netto bzw. 31.800 Euro brutto zu entnehmen. Beahlt worden sei abzüglich 3 % Skonto (30.846 Euro). Die Differenz zwischen diesem an die Fa. E bezahlten Betrag und der beantragten außergewöhnlichen Belastung seien Kosten für notwendige Vorarbeiten für den Einbau der Aufzugsanlage (Bauarbeiten, elektrische Arbeiten). Die Belege zu diesen Arbeiten seien der Einkommensteuererklärung 2010 beigelegt worden. Die Vorarbeiten seien Voraussetzung für den Einbau der Aufzugsanlage gewesen. Die Notwendigkeit der beantragten Vorarbeiten sei in der Auftragsbestätigung (Seite 2 und 3) der Fa. E dargelegt.

Wie die Bf bereits telefonisch mitgeteilt habe, führe der Lift von der Garage in den Eingangsbereich der Wohnung. Im Wohnraum selbst befinde sich eine Innenstiege. Der Aufzug sei für die Bf notwendig, um von der Garage in die Wohnräume zu gelangen.

Innerhalb des Wohnhauses versuche die Bf, die oberen Räumlichkeiten so wenig wie möglich zu nützen. Die großen Schmerzen beim Stiegensteigen seien bereits in der Berufung geschildert worden.

Ein aktueller Plan über die Wohnungseinteilung liege nicht vor, weshalb die Zimmereinteilung im Wohnbereich verbal dargestellt werde. Über den Eingangsbereich gelange die Bf ohne Benützung der Innentreppe in den Wohnbereich mit Schlaf- und Badezimmer sowie zu einem Büroraum. Sie nutze vorwiegend diesen Wohnbereich. Wäre nicht zumindest der Lift, der von der Garage in den Eingangsbereich der Wohnräume führe, wäre die Wohnung für die Bf überhaupt nicht mehr nutzbar. Ein späterer Einbau der Aufzugsanlage wäre nicht mehr möglich gewesen, da der Zugang für die Um- und Einbauarbeiten über das Nachbargrundstück erfolgt sei und dieses danach verbaut worden sei.

Fördermittel habe die Bf keine beantragt.

## **2) Einkommensteuer 2011:**

In der am 17. Jänner 2013 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2011 machte die Bf tatsächliche Kosten aus einer Behinderung in Höhe von 6.000 Euro geltend.

Dieser Betrag wurde von der Fa. D für Baumeisterarbeiten im Zusammenhang mit dem unter Punkt 1) dargestellten Bauvorhaben in Rechnung gestellt.

Im Bescheid vom 25. Jänner 2013 anerkannte das Finanzamt an Stelle dieses Betrages wiederum nur den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 99 Euro und verwies hinsichtlich dieser Abweichung auf die Vorjahresbegründung.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte die steuerliche Vertretung der Bf ein, dass die Aufwendungen für den Einbau des Personenaufzuges zwangsläufig gemäß § 34 EStG seien. Ferner hätten diese zu keiner Wertsteigerung geführt, sondern stellten eine tatsächliche Belastung dar. Die Aufwendungen seien daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Im Übrigen wurde auf das Berufungsverfahren zum Einkommensteuerbescheid 2010 verwiesen und für den Fall der Berufungsentscheidung durch den UFS eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

## **3) Berufungszinsen (ab 1. Jänner 2014: Beschwerdezinse)** :

Die Bf beantragte in beiden Berufungen, die Berufungszinsen bei Stattgabe der Berufung gemäß § 205a BAO gutzuschreiben.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Bf, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

*1. Laut vorliegender Rechnung der Fa. E vom 6. Dezember 2010 wurde der Auftrag für den Einbau eines Personenaufzuges am 2. Dezember 2009 erteilt.*

*Ihre laut vorgelegten Gutachten bescheinigten Beschwerden bestehen seit Jahren. Aus welchem konkreten Anlass wurde der Entschluss zum Einbau einer Aufzugsanlage in Ihr Wohnhaus Ende des Jahres 2009 (und nicht bereits früher) gefasst?*

*2. Falls der Aufzugseinbau mit einer Verschlechterung Ihrer Beschwerden zusammenfallen sollte – welche sonstigen Maßnahmen (Therapien, Arztbesuche udgl.) wurden zur Linderung der Beschwerden ergriffen?*

*Legen Sie bitte sämtliche Honorarnoten betreffend (Physio)Therapien oder sonstige Behandlungen und Hilfsmittel im Zusammenhang mit den geltend gemachten Erkrankungen ab dem Jahr 2009 **bis laufend** zur Einsicht vor.*

*3. Einer dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Baubewilligung vom 12. April 1988 ist als Bauvorhaben "Zubau einer Garage mit angebautem Aufzugsschacht sowie Errichtung eines Schwimmbeckens" zu entnehmen.*

*Wurde bereits zu diesem Zeitpunkt eine Aufzugsanlage eingebaut? Falls nein – aus welchem Grund wurde ein Aufzugsschacht errichtet?*

*4. Laut den im Einheitswertakt des Finanzamtes aufliegenden Plänen und Unterlagen befinden sich sämtliche Wohnräume im Erdgeschoß und wurde das Obergeschoß nicht ausgebaut. Sofern dies nicht mehr dem aktuellen Bauzustand entspricht, geben Sie bitte bekannt, welche **Wohnräume** sich im Keller- und im Obergeschoß befinden.*

*5. Befindet sich die Garage auf demselben Grundniveau wie das Kellergeschoß? Auf welche Weise sind die im Kellergeschoß befindlichen Räume von der Garage bzw. der Wohnung aus erreichbar?*

*6. Welche Geschoße verbindet die (laut Eingabe vom 13. Juni 2012) im Wohnraum gelegene Innenstiege (den Keller mit dem Erdgeschoß oder das Erdgeschoß mit dem Obergeschoß oder beides)?*

*7. Welche Überlegungen waren dafür ausschlaggebend, im Juni 2010 eine Begutachtung durch das Bundessozialamt zu beantragen, obwohl zu diesem Zeitpunkt weder eine Operation noch eine Therapie erfolgte und Ihre Beschwerden schon seit geraumer Zeit bestanden?*

*8. Laut vorliegender "Beschreibung der Aufzugsanlage" der Fa. E wurde die Aufzugsanlage nicht behindertengerecht ausgeführt.*

*Eine Anfrage bei der Fa. E ergab, dass die für einen barrierefreien Aufzug geforderten Mindestkriterien hinsichtlich Kabinengröße und Türbreite nicht zur Gänze erfüllt wurden.*

*a) Ist ein stufenloser Zugang zum Aufzug möglich?*

*b) Welche Tiefe hat die freie Fläche vor dem Aufzug?*

*Die steuerliche Vertreterin der Bf teilte dazu – unter Beifügung diverser Anlagen – Nachstehendes mit:*



1. Mit Auftragsbestätigung vom 3. Dezember 2009 sei der Einbau einer Aufzugsanlage vereinbart worden. Durch den Neubau am Nachbargrundstück habe sich auf Grund der dortigen Bautätigkeit die Möglichkeit ergeben, die Garage nach hinten zu verlängern und so den Aufzugsschacht zu errichten. Am Nachbargrundstück seien wesentliche Grabungsarbeiten notwendig gewesen, da die geplante Tiefgarage des Nachbarhauses eine wesentliche Abaggerung der ursprünglichen Böschung notwendig gemacht habe (Anlage 1 Plan "Schnitt S1").

Eine Errichtung des Aufzugsschachtes sowie die Verlängerung der Garage wären vor der Bautätigkeit am Nachbargrundstück nur unter wesentlich höherem Kostenaufwand möglich gewesen.

Nach Abschluss der Bauarbeiten wäre der Zubau ebenfalls nur schwer bis unmöglich gewesen, da das Nachbargebäude direkt an die Garage der Familie der Bf anschließe (Anlage 2 Foto Garage Nebenhaus sowie Anlage 3 Plan "Obergeschoß Terrasse oben") und somit ein einfacher Zugang für Um- und Einbauten nicht mehr vorhanden sei.

2. Die Bf habe in der Ordination Dr. AK regelmäßig Hyalgan- sowie Cortisoninjektionen erhalten. Hyalgan sei ein Arzneimittel zur unterstützenden Behandlung bei Arthrose (degenerative Gelenkserkrankung) des Knies, der Hüfte und des Schultergelenks (Anlage 4, Gebrauchsinformation). Diese Behandlungen seien im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung erfolgt, es lägen keine gesonderten Honorarnoten vor. Da es sich bei der medikamentösen Behandlung um keine Dauerlösung handle, sei der Bf geraten worden, ihre sportlichen Aktivitäten zu intensivieren.

Die Bf besuche daher zur Kräftigung und Dehnung ein regelmäßiges Yogatraining im Institut K. Des Weiteren rudere sie zur allgemeinen Kräftigung regelmäßig im Ruderverein L (zwischen 700 und 1.000 km jährlich).

Seit 2011 suche sie regelmäßig das Massage-Fachinstitut M für Heilmassagen und Lymphdrainagen auf (Anlage 5, Behandlungsbestätigung).

Die Bf habe im Jahr 2011 zusätzlich einen Fersenbeinsporn (Anlage 6, Befund Dr. N) und im Jahr 2013 eine Achillessehnenruptur erlitten (Anlage 7, Befund AKH Linz).

Eine Nutzung der Wohnung ohne den Aufzug wäre nicht mehr möglich.

3. Im Jahr 1988 sei eine Baubewilligung für den Zubau einer Garage mit angebautem Aufzugsschacht sowie die Errichtung eines Schwimmbeckens beantragt worden.

Eine Baudurchführung habe nicht stattgefunden. Das Schwimmbad sei in den Neunzehnneunzigern errichtet worden. Der Aufzugsschacht sei in Vorarbeit zur Errichtung der Aufzugsanlage im Jahr 2009 errichtet worden (Anlage 8, Leistungsbeschreibung von Baumeister D vom 20. Oktober 2009).

4. Die Garage befinde sich im Keller, im Erdgeschoß seien der Wohnbereich, Schlaf- und Badezimmer sowie ein Büroraum gelegen, im Obergeschoß lägen eine Küche, Badezimmer und ein Schlafrum. Vorwiegend werde das Erdgeschoß benützt.

5. Im Keller befinde sich lediglich die Garage (Anlage 9, Plan "Ansicht straßenseitig", und Anlage 10, Plan "Schnitt S1"). Das Erdgeschoß sei über eine ungeschützte Außenstiege oder über den Aufzug erreichbar. Der Niveauunterschied zwischen Keller und Erdgeschoß betrage rund fünf Meter.

6. Die Innenstiege verbinde das Erdgeschoß mit dem Obergeschoß. Der Niveauunterschied betrage lediglich eine normale Geschoßhöhe von rund 2,6 Meter.

7. Ein Gutachten des Sozialamtes sei auf Anraten der behandelnden Ärzte eingeholt worden. Auf Grund der stetigen langsamen Verschlechterung des Gesundheitszustandes (vor allem alterungsbedingt) sei der Bf geraten worden, eine Feststellung durchführen zu lassen.

Die festgestellte 40%ige Behinderung stelle laut Einschätzungsverordnung eine einseitige Funktionseinschränkung schweren Grades dar.

8. Die Aufzugsanlage entspreche ÖNORM EN81-70 Typ 1 (ausgenommen Anhang f), Ausgabe 1.5.2005, und sei somit zum Transport eines Krankenfahrstuhls ohne Begleitperson geeignet (Anhang 11, Mail von Herrn O, Standortleiter der Fa. E). Die Kabinengröße betrage 1.000 mm x 1.250 mm, die Tür sei 800 mm breit. Der Aufzug entspreche somit Typ 1 der europäischen Verordnung EN 81-70 (Anlage 12 DIN EN 81-70, Zugänglichkeit von Aufzügen für Personen mit Behinderung, sowie Anlage 13, Information von E Österreich). Die Europäische Norm gebe eine Mindestanforderung vor. Die Bauordnung ÖNORM B1600 gebe eine Türbreite von 900 mm vor. Die nationale Norm fordere somit eine größere Türbreite, die Europannorm werde erfüllt.

a) Ein stufenloser Zugang sei möglich (Fotos in Anlage 14 und 15);

b) Zur Tiefe der freien Fläche vor dem Aufzug siehe Anlage 16, Plan "Kellergeschoß (Garageneinfahrt)" und Anlage 17, "Erdgeschoß (Terrasse unten)". In beiden Geschoßen sei ausreichend Platz für die Zufahrt mit einem Rollstuhl.

Im Rahmen der am 2. Dezember 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung bekräftigte die Vertreterin des Finanzamtes ihre Ansicht, dass es sich bei der vorliegenden Aufzugsanlage laut Beschreibung um einen gewöhnlichen Personenaufzug handle, der zur Beförderung von maximal sechs Personen ausgerichtet sei. Da diese Anschaffung keinen Wert spezifisch nur für behinderte Personen habe, sei ein Gegenwert geschaffen worden und liege eine nicht abzugsfähige Vermögensumschichtung vor.

Auch die steuerliche Vertreterin berief sich auf ihr bisheriges Vorbringen.

Sie erläuterte auf Befragen der RichterIn, dass unter dem Begriff "Wohnraum" laut Punkt 4 der Eingabe vom 24. September 2014 an das Bundesfinanzgericht das Wohnzimmer zu verstehen sei.

Auf Grund des Umstandes, dass die bekämpften Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 eine Gutschrift von 2.015 Euro bzw. 3.202 Euro ergeben und daher zu keiner Abgabennachforderung geführt hatten und daher die Tatbestandsvoraussetzungen des

§ 205a BAO nicht erfüllt waren, wurden die in den Berufungen gestellten Anträge, die Berufungszinsen bei Stattgabe der Berufung gutzuschreiben, zurückgezogen.

Die Richterin brachte der steuerlichen Vertretung das Ergebnis ihrer Internetrecherche, wonach die Bf nicht nur Rudersport betreibe, sondern auch im Golf- und Schisport aktiv sei, zur Kenntnis.

Die steuerliche Vertretung legte zur Stützung ihrer Ansicht, dass die Bf wegen der Kniegelenksarthrose auf den Einbau des Aufzugs angewiesen gewesen sei, die Berufungsentscheidung des UFS vom 22.12.2011, RV/0283-W/10, vor.

## **Erwägungen**

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegenden Berufungen waren am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerden zu erledigen waren.

In Streit steht die Anerkennung der in den Beschwerdejahren als tatsächliche Kosten wegen eigener Behinderung geltend gemachten Aufwendungen für den Einbau eines Personenaufzugs, insbesondere, ob diese Aufwendungen durch die Behinderung verursacht worden und damit zwangsläufig erwachsen sind.

## **Auf Grund der Aktenlage ergab sich folgender für die rechtliche Beurteilung maßgeblicher Sachverhalt:**

Die Bf, Jahrgang 1948, bezog in den streitgegenständlichen Jahren neben Pensionseinkünften Einkünfte als Angestellte sowie geringfügige negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, insgesamt rund 94.000 Euro je Kalenderjahr.

Im Kalenderjahr 2010 wurden erstmalig Kosten im Zusammenhang mit einer Behinderung geltend gemacht; auf Grund einer am 16. Juni 2010 durchgeführten Begutachtung wurde vom Bundessozialamt, Landesstelle Oberösterreich, ein Gesamtgrad der Behinderung von 40 % festgestellt.

Der Befundbericht des Dr. AK wurde am 19. Oktober 2011 erstellt, das Sachverständigengutachten des Dr. AL datiert vom 21. März 2012 und wurde offenbar in Verbindung mit der Berufung vom 27. März 2012 in Auftrag gegeben.

Laut Einheitswertakt des zuständigen Finanzamtes bewohnt die Bf ein Einfamilienhaus, das gegenüber der Abgabenbehörde im Jahr 1976 als bezugsfertig erklärt wurde.

Mit Bescheid vom 12. April 1988 wurde der Bf eine Baubewilligung für den Zubau einer Garage mit angebautem Aufzugsschacht sowie Errichtung eines Schwimmbeckens erteilt.

Über Ansuchen der Bf vom 5. November 2009 erfolgte am 23. Dezember 2009 die Erteilung einer Baubewilligung für die "Erweiterung der bestehenden Garage, Neuansbindung der Garage zum Erdgeschoß des Wohnhauses über einen Personenlift."

Auf schriftliche Anfrage der RichterIn gab die Bf bekannt, dass eine Bauausführung im Sinne der Baubewilligung vom 12. April 1988 nicht stattgefunden habe. Das Schwimmbad sei später errichtet worden, und der Aufzugsschacht sei erst in Vorarbeit zur Errichtung der Aufzugsanlage 2009 gebaut worden.

In ihren Einkommensteuererklärungen machte die Bf auf Grund ihrer Behinderung an Stelle der pauschalen Freibeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 tatsächliche Kosten in Höhe von 69.652,27 Euro (2010) und 6.000 Euro (2011) geltend.

Laut Rechnung der Fa. E vom 31. März 2010 wurde der Auftrag für die Aufzugsanlage am 2. Dezember 2009 erteilt. Die Anzahl der bedienten Haltestellen wurde mit zwei angegeben.

Die Aufzugsanlage verbindet die im Keller gelegene, im Zuge der Bauarbeiten verlängerte Garage mit dem Erdgeschoß, während die im Erdgeschoß gelegenen - und vorwiegend benützten - Wohnräume mit den im Obergeschoß befindlichen Wohnräumen durch eine Innenstiege verbunden sind.

Einer Beschreibung der Aufzugsanlage war zu entnehmen, dass diese der Personenbeförderung dient und für eine Nennlast von 480 kg oder sechs Personen ausgerichtet ist. Ausdrücklich wurde festgehalten, dass die Aufzugsanlage nicht behindertengerecht ausgeführt wurde.

In Beantwortung eines Auskunftssersuchens des Bundesfinanzgerichtes teilte ein Vertreter der Fa. E dazu im Wesentlichen mit, dass nach der zum Zeitpunkt der Errichtung der Aufzugsanlage gültigen Gesetzeslage (§ 17 d Bautechnikverordnung, LGBI. 110/2008) Personenaufzüge dann als barrierefrei galten, wenn die Aufzugskabine eine Mindestgröße von 1,10 m Breite und 1,40 m Tiefe und die Türen eine Mindestbreite von 0,90 m aufwiesen.

Die gegenständliche Aufzugsanlage sei 1,00 m breit und 1,25 m tief und habe eine Türbreite von 0,80 m. Dies entspreche nicht den gesetzlichen Kriterien für Barrierefreiheit in Oberösterreich. Andererseits gebe es die Europeanorm ÖNORM EN81-70, die bereits ab einer Kabinengröße von 1,00 m Breite und 1,25 m Tiefe sowie einer Türbreite von 0,80 m einen behindertengerechten Aufzug definiere. Die ÖNORM EN81-70 sei jedoch nicht im oberösterreichischen Landesgesetz verankert, weshalb die gegenständliche Aufzugsanlage als nicht behindertengerecht beschrieben worden sei.

Internetrecherchen der Richterinnen ergaben, dass die Bf nicht nur, wie im Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes und in Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichtes angeführt, Rudersport ausübt (Zeitschrift des P Rudervereins L , Ausgabe 01/2014), sondern auch Golfsport ( www.internet , wo sie im Golfclub S bei der Clubmeisterschaft vom 23./24. August 2013 auf dem 17. Rang aufscheidet und bei einem weiteren Turnier vom 12.6.2014 auf dem 12. Rang) und darüber hinaus "ski-narrisch" sei ( www.internet1 , 30. November 2013. Dort heißt es ua wörtlich:

*"Liegt die weiße Pracht und sind die Golfschläger (ihr zweites sportliches Hobby) weggeräumt, ist die Unternehmerin nicht zu halten."*

## **Rechtliche Beurteilung:**

### **1) Einbau einer Aufzugsanlage:**

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Diese Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Fehlt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit, erübrigt sich eine Prüfung der übrigen Voraussetzungen.

Eine Belastung erwächst einem Abgabepflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Tatsächliche Gründe sind in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst, zB. durch Krankheit oder Körperbehinderung, treffen.

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalls und nach objektiven Kriterien zu beurteilen; persönliche Vorstellungen des Steuerpflichtigen sind nicht maßgeblich. Zwangsläufigkeit liegt damit nicht vor, wenn eine Aufwendung freiwillig erfolgt, sondern nur dann, wenn sich der Steuerpflichtige der konkreten finanziellen Belastung nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und der keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

§ 35 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

*Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,*

*1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,*

*2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.*

*Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:*

*- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).*

*– Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.*

*– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.*

Die genannte Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, sowie die den Grad der Behinderung regelnde Anlage traten mit 1. September 2010 in Kraft.

Vor diesem Zeitpunkt war die Einschätzung nach der so genannten Richtsatzverordnung (BGBl. Nr. 150/1965) vorzunehmen.

Die am 16. Juni 2010 vorgenommene Begutachtung und Einschätzung der Bf richteten sich daher noch nach der zuletzt genannten Richtsatzverordnung.

Die Pos.Nr. 418 sah für "Schmerzhaftigkeit und mäßige Einschränkung der Bewegungsfähigkeit in mindestens einem großen oder mehreren Gelenken, mit oder ohne röntgenologisch nachweisbare Veränderung" eine Minderung der Erwerbsfähigkeit zwischen 20 % und 50 % vor, die Pos.Nr. 118, das Kniegelenk betreffend, für eine "knöcherne Versteifung zwischen 150 und 160 Grad oder über 170 Grad" eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40 %.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind bei Vorliegen obiger Voraussetzungen daher zwingend durch ein ärztliches Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen zu bescheinigen; eine andere Form der Beweisführung lässt das Gesetz nicht zu.

An die Stelle der bisherigen Kurzbezeichnung "Bundessozialamt" für das "Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen" trat ab 1. Juni 2014 die Bezeichnung "Sozialministeriumservice" ( [www.bundessozialamt.gv.at](http://www.bundessozialamt.gv.at) ).

In dieser Entscheidung wird jedoch infolge der betroffenen Zeiträume 2010 und 2011 die Bezeichnung "Bundessozialamt" weiterhin beibehalten.

Die Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit bzw. des Grades der Behinderung berufen sind, und ferner die Anordnung, dass der Anspruch auf einen Freibetrag an die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung dieser Stellen geknüpft ist, lassen erkennen, dass der Gesetzgeber bindende Beweisregeln geschaffen und damit insbesondere die Regel des § 166 BAO - wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist - durchbrochen hat. Der amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, andere Behörden und Gerichte bindende Wirkung zu. Dies hat den Vorteil, dass im Abgabenverfahren häufig schwer zu lösende medizinische Streitfragen nicht ausgetragen zu werden brauchen, die Partei somit nicht einwenden kann, die in der von ihr vorgelegten amtlichen Bescheinigung enthaltenen Feststellungen trafen nicht zu und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit sei etwa ein höheres [Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, 54. Lfg (März 2013), § 35 Tz 4].

Hält die Partei das vom Amtssachverständigen erstellte Gutachten für unrichtig, steht es ihr frei, im Verfahren vor dem Bundessozialamt, nicht aber im Abgabenverfahren, ein Gegengutachten eines Sachverständigen ihrer Wahl beizubringen (VwGH 29.3.2011, 2009/11/0034, mit Hinweis auf VwGH 27.6.2000, 2000/11/0093).

Bis 2013 bestand gegen die Feststellung des Grades der Behinderung eine Berufungsmöglichkeit (vgl. § 45 Abs. 2 und 3 Bundesbehindertengesetz; dazu auch RdW 1999, 628); ab 2014 trat an die Stelle des Berufungsverfahrens das Beschwerdeverfahren an das Bundesverwaltungsgericht.

Nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 35 % bis 44 % ein jährlicher Freibetrag von 99 Euro gewährt.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind darüber hinaus nur vermögensmindernde Ausgaben, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Dem stehen Ausgaben gegenüber, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Allgemein bewirkt die Anschaffung von ihrer Natur nach langlebigen Wirtschaftsgütern keinen verlorenen Aufwand. Aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit kann sich die Außerachtlassung des "Gegenwertgedankens" nur

auf einen engen Kreis besonders schwerwiegender, aus dem normalen Geschehnisablauf weit herausragender Ereignisse beschränken. Eine Ausnahme besteht in jenen besonderen Fällen, in denen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben und nur für bestimmte individuelle oder behinderte Personen verwendet werden können (VwGH 11.1.1980, 513/79).

Nach Ansicht des VfGH ist dieser "Gegenwertgedanke" demnach auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen nicht schlechthin unbeachtlich. Nur bei ausschließlich behinderungsbedingten Mehraufwendungen könne der Gegenwertgedanke nicht greifen (VfGH 13.3.2003, B785/02).

In der in der Berufung angeführten Entscheidung (VfGH 17.12.1982, B220/81) erachtete der VfGH im Falle eines querschnittgelähmten Steuerpflichtigen den Einbau eines elektrischen Personenaufzugs in einem aus Erd- und Obergeschoß bestehenden Zweifamilienhaus als keinen werterhöhenden Aufwand. Ein einstöckiges Haus erfahre dann, wenn es über einen Aufzug verfüge, keine Werterhöhung; vielmehr stelle das Vorhandensein eines Aufzugs, der nur Raum wegnehme und laufende Kosten verursache, eher eine Wertminderung dar.

Neben dem Umstand, dass die getätigten Aufwendungen zu keiner Erhöhung des Gebäudewertes führen, ist jedoch entscheidend, dass diese Aufwendungen zwangsläufig erwachsen.

Zwangsläufigkeit bedeutet, dass der Steuerpflichtige sich den Aufwendungen auf Grund seiner Behinderung nicht entziehen kann.

Gemäß § 4 der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. II Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 430/210, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hilfsmittel im Sinne des § 4 dieser Verordnung 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 mildern oder zu beseitigen (zB Rollstuhl, orthopädische Schuheinlagen, Hörgerät, Brille, Blindenhilfsmittel).

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

Nach der Judikatur des VfGH (VfGH 13.3.2003, B785/02) sind die "nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel" in einem weiten Sinn so zu interpretieren, dass darunter auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen sind.



Vorsorgemaßnahmen sind aber auch im Rahmen einer Behinderung nicht abzugsfähig.

## **2) Beschwerdezinzen gemäß § 205a BAO :**

§ 205a wurde durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 (BGBl I Nr. 76/2011) in die BAO eingefügt.

Nach § 205a Abs. 1 BAO idF BGBl. I 14/2013 sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen (Beschwerdezinsen), soweit eine **bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit**, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird.

Das Inkrafttreten des § 205a ist in § 323 Abs 29 geregelt. Danach tritt § 205a mit 1. Jänner 2012 in Kraft. § 205a ist erstmals für ab diesem Zeitpunkt (somit ab 1. Jänner 2012) erfolgte Abgabenherabsetzungen anwendbar. Vor dem 1. Jänner 2012 erfolgte Abgabentrichtungen sind für die Verzinsung nur für Zeiträume ab 1. Jänner 2012 zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 205a Tz 18).

Der Normzweck ist nach 1212 BlgNR 24. GP, 28, dass bei Aussetzung der Einhebung strittiger Abgabenbeträge nach § 212a BAO Aussetzungszinsen anfallen, wenn sich die Nachforderung als rechtmäßig erweist. Der Abgabepflichtige trägt somit das Zinsenrisiko. Wenn hingegen der Abgabepflichtige die strittigen Abgabenbeträge entrichtet und sich die **Abgabennachforderung** im Wege einer Berufung (Beschwerde) als rechtswidrig erweist, erfolgt eine Abgabengutschrift unverzinst.

Diesem einseitigen Zinsenrisiko soll mit der Verzinsung der mit Berufung (Beschwerde) bestrittenen Abgabenbeträge entgegengetreten werden. Voraussetzung dafür ist, dass die bestrittenen Abgabenbeträge vor Erledigung der Berufung (Beschwerde) **entrichtet** werden (Ritz, aaO, Tz 2).

Die Zuständigkeit für die Beschwerdezinzen richtet sich nach jener für die Erhebung der (herabgesetzten) Abgabe. Die Erhebung der Beschwerdezinzen obliegt auch dann der Abgabenbehörde, wenn die Herabsetzung durch ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erfolgt ist (Ritz, aaO, Tz 16).

## **Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt bedeutet diese Rechtslage Folgendes :**

Aus der oa. Bestimmung des § 35 Abs. 2 EStG 1988 ergibt sich unmissverständlich, dass der Nachweis der Behinderung und des Grades der Minderung der Erwerbsfähigkeit nur durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle erbracht werden kann und diese auch für das Bundesfinanzgericht bindend ist.

Der Entscheidung war daher das vom Bundessozialamt nach Begutachtung der Bf erstellte Sachverständigengutachten zu Grunde zu legen.

War die Bf mit der durch das Bundessozialamt vorgenommenen Einstufung nicht einverstanden, wären die beiden im Zuge des Beschwerdeverfahrens dem Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebrachten Privatgutachten dem Bundessozialamt vorzulegen gewesen, das sich mit dem Inhalt dieser Gutachten auseinander zu setzen gehabt hätte bzw. wäre gegen die durch das Bundessozialamt vorgenommene Einstufung ein Rechtsmittel einzulegen gewesen.

Wenngleich auf Grund obiger Ausführungen ohne rechtliche Relevanz für dieses Verfahren, bleibt unverständlich, weshalb die Bf vor dem Bundessozialamt, zu ihren derzeitigen Beschwerden befragt, offenbar von keinem über das übliche Ausmaß hinausgehenden Knieschmerz beim Treppensteigen oder bergauf und bergab Gehen berichtet hat.

Der im Sachverständigengutachten des Dr. AL angeführte Nacht- und Ruheschmerz sowie die Bewegungs- und Belastungseinschränkung beider Daumengrundgelenke finden außerdem weder im Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes noch im Gutachten des Dr. AK Erwähnung. Dem gegenüber wird im Sachverständigengutachten des Dr. AL die Rubrik "sportliche Betätigung" trotz der nachweislichen sportlichen Aktivitäten der Bf leer belassen.

Obwohl die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung grundsätzlich nicht möglich ist, ist glaubwürdig und nachvollziehbar, dass das durch die Arthrose und die Fußfehlstellung verursachte Beschwerdebild bereits einige Zeit vor der Begutachtung durch das Bundessozialamt bestanden hat. Dies wurde auch im Gutachten bestätigt, wonach der Gesamtgrad der Behinderung "seit Jahren" vorgelegen sei.

Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die Bf durch die von ihr geschilderten Beschwerden beeinträchtigt war und ist. Diese Beschwerden hinderten sie aber dennoch nicht daran, das Kniegelenk belastenden Sportarten wie dem alpinen Schilauf nachzugehen (vgl. die Internetseite <http://www.gesundheit.de/krankheiten/rheuma-erkrankungen/arthrose/sport-bei-arthrose> ).

Die Bf betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht nur Ruder- und Schisport, sondern war, wie die oa Internetrecherchen ergaben, auch als Golfspielerin aktiv.

Während einer Golfrunde werden in der Regel rund acht bis zehn Kilometer zu Fuß zurückgelegt ( [http://www.sportmed-linz.at/Artikel/Tipps/Sportmedtipps\\_Golf-aus-sportmedizinischer-Sicht](http://www.sportmed-linz.at/Artikel/Tipps/Sportmedtipps_Golf-aus-sportmedizinischer-Sicht); <http://www.medizinpopulaer.at/archiv/seele-sein/details/article/wie-gesund-ist-golf.html> ).

Die – nach ärztlicher Ansicht auch bei Vorliegen von Arthrosen durchaus sinnvolle - sportliche Betätigung der Bf ist weitaus eher mit der Feststellung im Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes, wonach die Bf nicht gehbehindert ist, in Einklang zu bringen als mit der im Befundbericht des Dr. AK bescheinigten "hochgradigen Gehbehinderung".

Die nicht bescheinigte Gehbehinderung der Bf, ihre sportlichen Aktivitäten wie auch der Umstand, dass innerhalb des Wohnungsverbandes der Weg zwischen Erd- und Obergeschoß nach wie vor nur über eine Treppe zu bewältigen ist, stehen der Annahme, die Errichtung der Aufzugsanlage sei unabdingbar erforderlich gewesen, entgegen.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind präventive Maßnahmen im Zusammenhang mit Erkrankungen.

In diese Richtung weist jedoch die im Sachverständigengutachten des Dr. AL erstellte "Prognose", wonach "das linke Kniegelenk über kurz oder lang durch eine Kniegelenksprothese zu ersetzen sein (wird), was selbst bei optimalem Ausgang eine Einschränkung der allgemeinen Mobilität und Motilität bedeutet und naturgemäß auch eine starke Behinderung beim Treppensteigen, beim Bergauf- und Bergabgehen."

Darüber hinaus ist der Feststellung im Befundbericht des Dr. AK, wonach eine Liftanlage im Wohnbereich, wobei hier ein Etagenunterschied von mehreren Etagen bestehe, indiziert und hochgradig sinnvoll sei, entgegen zu halten, dass es sich um keine Liftanlage **im** Wohnbereich handelt, sondern diese vielmehr eine Neuansbindung der Garage zum Erdgeschoß des Wohnhauses ermöglichte. Das sich über zwei Etagen erstreckende Wohnhaus selbst ist nicht durch eine Aufzugsanlage, sondern durch eine Treppe verbunden.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichtes wurde ua vorgebracht, dass die Bf seit 2011 regelmäßig Heilmassagen und Lymphdrainagen in Anspruch nehme.

Ebenfalls 2011 wurde bei der Bf ein Fersenbeinsporn diagnostiziert; im Jahr 2013 erlitt sie eine Achillessehnenruptur links.

Dazu ist anzumerken, dass weder diese nach dem Einbau der Aufzugsanlage eingetretenen Umstände noch die im Privatgutachten des Dr. AL vom 21. März 2012 getroffene Feststellung, dass mit dem jetzigen Datum eine Verschlechterung eingetreten sei, Auswirkung auf die Beurteilung der Zwangsläufigkeit der Anschaffung des Personenlifts im Jahr 2010 haben konnten. Der Einschätzung des Dr. AL könnte, ungeachtet der oben angeführten Bindung an die Feststellungen des Bundessozialamtes, auch aus diesem Grund keine Maßgeblichkeit für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume zukommen.

Der Aufzug verbindet die Garage mit dem Erdgeschoß, nicht jedoch die im Erdgeschoß gelegenen Wohnräume mit den im Obergeschoß befindlichen.

Derzeit befindet sich die Küche im Obergeschoß, weshalb es für die Bf, auch wenn sie sich laut ihren Angaben vorwiegend in den Räumen im Erdgeschoß aufhält, weiterhin unumgänglich bleibt, die (Innen)Stiege zu benützen.

Zweifelsohne trägt der Einbau der Aufzugsanlage der zunehmenden Unbeweglichkeit im Alter und dem zu erwartenden fortschreitenden Gelenkverschleiss Rechnung und erweist

sich nicht zuletzt für den Transport von Einkäufen und anderen Lasten von der Garage in die Wohnräume als zweckmäßig und bequem.

Zum Zeitpunkt des Einbaus war jedoch eine derartige Gehbehinderung, die eine Liftanlage notwendig gemacht hätte, weder bescheinigt noch wegen der geschilderten sportlichen Betätigung der Bf nachvollziehbar. Dass durch eine schwer wiegende Behinderung der Bf eine Zwangslage entstanden wäre, die den Einbau einer Aufzugsanlage unausweichlich gemacht hätte, konnte nicht glaubhaft dargelegt werden.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass dieser Einbau zwar durch die - sich altersbedingt verschlechternde - Kniegelenksarthrose der Bf **mit**verursacht worden ist, auf Grund obiger Überlegungen aber **gegenwärtig** (auf das Kalenderjahr 2010 bezogen) nicht unabdingbar erforderlich und daher auch nicht als zwangsläufig erwachsen einzustufen gewesen ist.

Aus dem Vorbringen der Bf ist als ausschlaggebendes Motiv für den gewählten Zeitpunkt des Einbaus vielmehr abzuleiten, dass, wie dies in den Eingaben vom 13. Juni 2012 und vom 24. September 2014 zum Ausdruck gebracht worden ist, ein späterer Einbau der Aufzugsanlage nicht mehr möglich gewesen wäre, weil der Zugang für die vorzunehmenden Arbeiten über das Nachbargrundstück erfolgt und dieses danach verbaut worden ist. Durch die Bautätigkeit auf dem Nachbargrundstück war zudem ein wesentlich geringerer Kostenaufwand erforderlich.

Der Einbau der Aufzugsanlage stellt sich somit als "Investition für die Zukunft" dar, weil mit dem immer größer werdenden Anteil der älteren Menschen an der Gesamtbevölkerung und der zunehmend längeren individuellen Lebensdauer auch die Zahl der Menschen mit einer Beeinträchtigung ihrer Gehfähigkeit zunimmt. Dadurch wird das Bewusstsein für altersgerechtes, barrierefreies Bauen zunehmend geschärft und werden bauliche Gestaltungen, die einen möglichst langen Verbleib in den "eigenen vier Wänden" ermöglichen, vermehrt thematisiert und in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt. Zunehmend stellen daher auf dem Immobilienmarkt angebotene "barrierefreie" Objekte ein Qualitätsmerkmal dar, das auch entsprechend honoriert wird.

Die von der steuerlichen Vertreterin während der mündlichen Verhandlung vorgelegte Berufungsentscheidung des UFS kann ebenfalls nicht zu Gunsten der Bf ins Treffen geführt werden, weil die gesundheitliche Beeinträchtigung der dortigen Berufungswerberin, die nach einem Oberschenkelhalsbruch auf Grund ihrer stark eingeschränkten Mobilität Pflegegeld der Pflegestufe I bezogen hat und nicht in der Lage gewesen ist, alleine Stiegen zu steigen, nicht vergleichbar ist mit der Situation der in den beschwerdegegenständlichen Jahren noch sportlich aktiven Bf.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann im vorliegenden Fall nicht von zwangsläufigen, unmittelbar und ursächlich durch die Behinderung der Bf erwachsenen Kosten gesprochen werden; mangels Zwangsläufigkeit kann daher eine Prüfung der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen auf sich beruhen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision nicht zulässig**. Das Erkenntnis hängt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Im Beschwerdefall war keine Rechtsfrage zu klären, sondern in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob der vorliegende Sachverhalt (Einbau einer Aufzugsanlage bei einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von 40 %) unter das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit subsumiert werden konnte.

Linz, am 5. Jänner 2015