

Typ	Datum	Sammlungsnummer
VfGH Erkenntnis	20030313	16839

Geschäftszahl

B785/02

Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

StGG Art5;

EStG 1988 §34 Abs6;

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 91/1998 §4;

Leitsatz

Verletzung im Eigentumsrecht durch denkumögliche Gesetzesauslegung bei Nichtanerkennung der Kosten für die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers als außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes

Spruch

Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Bescheid in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, dem Beschwerdeführer die mit € 2.142,-- bestimmten Prozeßkosten binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Mit im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wurden die im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Aufwendungen des nunmehrigen Beschwerdeführers für die Errichtung eines behindertengerechten Badezimmers für seine (im Haushalt der Mutter lebende) Tochter nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

2. Die im vorliegenden Fall maßgebende Rechtslage bietet folgendes Bild:

2.1. Der Abs6 des mit "Außergewöhnliche Belastung"

überschriebenen §34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß §8 Abs4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des §35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§35 Abs5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§106 Abs3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§106 Abs1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach §35 Abs3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind."

§35 EStG 1988 sieht für den Fall von behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung eines Steuerfreibetrages vor. Gemäß §35 Abs5 leg.cit. können an Stelle dieses Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§34 Abs6 leg.cit.) geltend gemacht werden.

2.2. Die auf die §§34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 (durch die

Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl. II 416/2001, wurden lediglich die Schilling- in Eurobeträge umgewandelt), ordnet - auszugsweise - folgendes an:

"§1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§106 Abs3 EStG 1988) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§106 Abs1 und 2 EStG 1988),

für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß §8 Abs4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind die in den §§2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach §35 Abs3 EStG 1988 zu kürzen.

...

§4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß §8 Abs4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs1 sind auch Aufwendungen gemäß §4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Aus dem Zusammenspiel dieser Vorschriften ergibt sich, daß nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung eines (unterhaltsberechtigten) Kindes veranlaßt sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, und zwar unabhängig davon, ob für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bzw. Pflegegeld bezogen wird (vgl. in diesem Sinne auch Rz 864 der Lohnsteuer-Richtlinien 2002).

3. Begründend machte die belangte Behörde in dem angefochtenen Bescheid folgendes geltend: Der Einbau eines derartigen Badezimmers stelle nur eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung dar und könne daher iSd sog. Gegenwerttheorie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Überdies sei ein behindertengerechtes Badezimmer kein "Hilfsmittel" iSd §4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. Die belangte Behörde vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, daß zur Interpretation dieses Begriffes - da die Verordnung lediglich eine demonstrative Aufzählung enthalte - auf das Sozialversicherungsrecht zurückzugreifen sei. Nach §154 Abs1 ASVG (§93 Abs6 GSVG, §65 Abs1 B-KUVG) seien als Hilfsmittel (nur) solche Gegenstände oder Vorrichtungen anzusehen, die geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen. Schließlich käme eine Berücksichtigung der fraglichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aber auch deshalb nicht in Betracht, weil die Aufwendungen im konkreten Fall den Selbstbehalt gemäß §34 Abs4 EStG 1988 nicht überschritten hätten.

4. Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung des

verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Unversehrtheit des Eigentums und die Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung geltend gemacht werden und der Antrag gestellt wird, den angefochtenen Bescheid kostenpflichtig aufzuheben.

Unter Berufung auf das hg. Erkenntnis VfSlg. 9596/1982 führt der Beschwerdeführer aus, daß der Einbau eines behindertengerechten Badezimmers einen verlorenen Aufwand darstelle. In Hinblick auf §4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen macht er geltend, daß die von der Behörde vorgenommene enge Interpretation des Begriffs "Hilfsmittel" denkunmöglich sei; sollte der Begriff tatsächlich so eng ausgelegt werden müssen, sei die Verordnung gesetzwidrig. Nach Ansicht des Beschwerdeführers habe der Begriff "Hilfsmittel" in der Verordnung einen anderen Inhalt als im ASVG und umfasse auch bauliche Maßnahmen.

5. Die belangte Behörde legte innerhalb der ihr gesetzten Frist die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragt. Im wesentlichen führt sie aus, daß die Anwendung des "Gegenwertgedankens" nicht denkunmöglich sei, da der Beschwerdeführer an Stelle der standardmäßigen Ausführung ein behindertengerechtes Bad/WC eingerichtet habe, dessen Nutzungsmöglichkeit nicht auf die behinderte Tochter eingeschränkt sei; auch der Beschwerdeführer selbst benütze dieses Bad/WC. Ein derartiges Bad/WC sei kein Hilfsmittel iSd §4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, da auch bei Auslegung dieser Verordnung der Gegenwertgedanke zu berücksichtigen sei.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat über die - zulässige - Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde ist gerechtfertigt.

1. Mit dem angefochtenen Bescheid wird eine Abgabe vorgeschrieben; er greift somit in das Eigentumsrecht ein. Dieser Eingriff wäre nach der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (z.B. VfSlg. 10.337/1985, 10.362/1985, 11.470/1987, 16.243/2001) dann verfassungswidrig, wenn der ihn verfügende Bescheid ohne jede Rechtsgrundlage ergangen wäre oder auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruhte oder wenn die

Behörde bei Erlassung des Bescheides eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Rechtsgrundlage in denkunmöglicher Weise angewendet hätte, ein Fall, der nur dann vorläge, wenn die Behörde einen so schweren Fehler begangen hätte, daß dieser mit Gesetzlosigkeit auf eine Stufe zu stellen wäre.

2. Ein solcher Fehler ist der belangten Behörde anzulasten.

2.1. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. z.B. Verwaltungsgerichtshof vom 10. September 1998, 96/15/0152). Der Verfassungsgerichtshof sieht keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Er ist auch nicht der Auffassung, daß dieser Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre (vgl. dazu auch - im Zusammenhang mit der Errichtung eines behindertengerecht konzipierten Eigenheimes - Verwaltungsgerichtshof vom 22. Oktober 1996, Zl. 92/14/0172). Er hat aber im hg. Erkenntnis VfSlg. 9596/1982 die Auffassung vertreten, daß die (damals) belangte Behörde das Gesetz (§34 EStG 1972) denkunmöglich vollzogen habe, indem sie die Meinung vertreten habe, daß die für den Einbau eines (infolge einer Körperbehinderung erforderlichen) Aufzuges im Zweifamilienhaus des damaligen Beschwerdeführers aufgewendeten Beträge eine Wertsteigerung dieses Hauses bewirkt hätten. Ein solches Haus erfahre nämlich dann, wenn es über einen Aufzug verfüge, keine Werterhöhung. Die Wahrscheinlichkeit, daß ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert sei und daher einen Aufzug dringend benötige, sei derart gering, daß dieser Fall vernachlässigt werden könne.

2.2. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist der belangten Behörde aber auch im vorliegenden Fall eine denkunmögliche Gesetzesanwendung vorzuwerfen: Wie sich aus den im Verwaltungsakt erliegenden Unterlagen ergibt, handelt es sich bei dem strittigen Aufwand, den die Behörde selbst als Aufwand für den "Einbau eines behindertengerechten Bades und WC an Stelle der standardmäßigen Ausführung" bezeichnet, ausschließlich um die Anschaffungskosten für behindertengerechte Sanitäreinrichtungsgegenstände, wobei durchwegs

die Kosten der jeweiligen Standardausstattung abgezogen wurden. Der geltend gemachte Aufwand bezieht sich somit nur auf jene (Mehr)Aufwendungen, die ausschließlich durch die Behinderung (der Tochter des Beschwerdeführers) bedingt sind. Für derartige, ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen für Einrichtungsgegenstände kann aber der Gegenwertgedanke, der ansonsten bei außergewöhnlichen Belastungen zu beachten ist, aus denselben Gründen, die der hg. Entscheidung VfSlg. 9596/1982 zugrundeliegen, nicht greifen: Muß realistischerweise davon ausgegangen werden, daß behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. Dies trifft aber für die hier strittigen Mehraufwendungen zu. Der Umstand, daß das fragliche Badezimmer - unbestritten - auch vom Beschwerdeführer selbst benützt wird, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil die insoweit betroffenen Kosten einer Standardausführung des Sanitärbereiches ohnehin nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, sondern - wie erwähnt - von den Gesamtkosten in Abzug gebracht worden waren.

2.3. Die belangte Behörde macht zusätzlich geltend, daß selbst bei Außerachtlassung des Gegenwertgedankens eine steuerliche Berücksichtigung der fraglichen Aufwendungen in Hinblick auf §4 der eingangs zitierten Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht komme, da nach dieser Verordnungsstelle nur "[n]icht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel)" zu berücksichtigen seien, zu denen aber die Aufwendungen für den Badezimmerumbau nicht zu rechnen seien.

Damit unterstellt die Behörde der Norm letztlich einen gesetzwidrigen Inhalt: §34 Abs6 EStG 1988 sieht vor, daß (alle) Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (u.a. für Kinder, für die - wie im vorliegenden Fall - erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - aber unter Anrechnung der pflegebedingten Geldleistungen - als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Überdies wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung festzulegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung (u.a.) auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Wenn der Verordnungsgeber in Ausübung dieser

Ermächtigung (in §4) "[n]icht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel" nennt, so kann das nur in einem weiten Sinn so interpretiert werden, daß darunter auch etwa behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden verstanden werden, würden doch andernfalls aus dem Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen in Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre. Eine gesetzeskonforme Interpretation des §4 der Verordnung BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, führt daher zu dem Ergebnis, daß unter den dort verwendeten Begriff "Hilfsmittel" (der durch den Klammerausdruck nur beispielhaft erläutert wird) auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht (im Ergebnis gleicher Ansicht E. Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 1998, 239 ff., 247).

2.4. Soweit die belangte Behörde schließlich geltend macht, daß selbst bei Außerachtlassung des Gegenwertgedankens die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung deswegen nicht in Betracht komme, da die Aufwendungen im konkreten Fall den Selbstbehalt gemäß §34 Abs4 EStG 1988 nicht überschritten hätten, ist ihr entgegenzuhalten, daß die fraglichen Aufwendungen Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung sind und daher offenbar zu jenen Aufwendungen gehören, die nach der insoweit klaren Anordnung des §34 Abs6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

3. Die Behörde hat daher den Beschwerdeführer dadurch, daß sie die Kosten für die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers nicht als außergewöhnliche Belastung iSd §34 Abs6 EStG 1988 anerkannt hat, in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt.

4. Der angefochtene Bescheid war aus diesem Grund aufzuheben.

III. Die Kostenentscheidung gründet sich auf §88 VfGG. In den zugesprochenen Kosten ist eine Eingabegebühr gemäß §17a VfGG in Höhe von € 180,-- und Umsatzsteuer in Höhe von € 327,-- enthalten.

IV. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VfGG

ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Belastung außergewöhnliche, Auslegung verfassungskonforme

Dokumentnummer

JFT/09969687/02B00785