

TE Vwgh Erkenntnis 2022/3/3 Ra 2021/15/0069

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 03.03.2022

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §34 Abs1 Z2

EStG 1988 §34 Abs3

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

Ra 2021/15/0070 E 03.03.2022

Ra 2022/15/0016 E 03.03.2022

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Vorarlberg in 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Juni 2021, Zl. RV/1100414/2020, betreffend u.a. Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 (mitbeteiligte Partei V I in B), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Einkommensteuer 2019 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei, die zu 100% behindert ist und im Streitjahr Pflegegeld bezog, machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 diverse Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen geltend. Dazu gehören u.a. Aufwendungen für eine Kaskoversicherung, soweit die Prämien auf die im eigenen PKW eingebaute Rollstuhlverladevorrichtung entfallen, sowie Reparaturarbeiten an Schiebetüren, die Anschaffung einer Fernbedienung für elektrische Plisseeen und Kosten der Fahrten zum Therapieschwimmen.

2 Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2019 erkannte das Finanzamt die angeführten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung an.

3 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 Beschwerde und brachte u.a. vor, bei dem unter dem Titel Kaskoversicherung geltend gemachten Betrag handle es sich um den Mehrpreis an

Versicherungsprämie, der auf die behindertengerechten Umbauten im entsprechend adaptierten Kraftfahrzeug entfallen. Laut den Einkommensteuerrichtlinien stellten Vorrichtungen an einem Kraftfahrzeug, die nicht unmittelbar dem Betrieb des Kraftfahrzeugs dienten, Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen dar. Aufwendungen für derartige Hilfsmittel seien neben dem monatlichen Freibetrag von 190 € absetzbar. Dies müsse auch für die Reparatur solcher Umbauten und deren Kaskoversicherung gelten. Die Reparaturkosten beträfen Ausbesserungsarbeiten an Schiebetüren, die aufgrund der fehlenden Führung anfällig gegen Stöße seien und durch das Drehen bzw. Wenden mit dem Rollstuhl immer wieder angeschlagen würden. In Bezug auf die Plissees seien nur die Kosten für eine Fernbedienung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden. Die mitbeteiligte Partei könne Plissees in der Standardausführung nicht bedienen, weil sie für sie unerreichbar seien.

4 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die mitbeteiligte Partei die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 teilweise Folge und führte in Bezug auf die hier noch strittigen Aufwendungen zur Begründung aus, die mitbeteiligte Partei habe im Jahr 2019 Aufwendungen, die ihr im Zusammenhang mit der Kaskoversicherung für eine Rollstuhlverladevorrichtung, der Reparatur von Schiebetüren, einer Fernbedienung für elektrische Plissees und Fahrten zum Therapieschwimmen erwachsen seien, als außergewöhnliche Belastung gelten gemacht und diese Aufwendungen auch entsprechend belegt.

6 Für das Streitjahr 2019 sei die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996 idF BGBl II Nr. 430/2010, maßgeblich. Mit dieser Verordnung seien weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen worden.

7 Körperbehinderten mit eigenem Fahrzeug sei zur Abgeltung von besonderen Behindertenvorrichtungen und dafür, dass ein Massenbeförderungsmittel nicht verwendet werden könne, ein Freibetrag von 190 € monatlich zu gewähren (§ 3 Abs. 1 der Verordnung).

8 Nach § 4 der Verordnung seien nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbare Kosten seien jedoch nur dann unter § 4 der Verordnung zu subsumieren, wenn sie mit der Behinderung in einem unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhang stünden.

9 Hinsichtlich der Kaskoprämie für die Rollstuhlverladevorrichtung werde der Beschwerde stattgegeben und auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. August 2018, RV/1100238/2018, verwiesen, welches den Fall der Revisionswerberin im Jahr 2016 betroffen habe.

10 Im verwiesenen Erkenntnis wird zur Kaskoprämie ausgeführt, durch den Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung werde nur jener Mehraufwand einer PKW-Nutzung abgedeckt, der einem Behinderten für gewöhnlich entstehe, weil er infolge seiner Behinderung kein Massenverkehrsmittel benutzen könne. Mit dem Freibetrag würden somit jene besonderen Behindertenvorrichtungen abgegolten, die direkt für den Betrieb des PKW notwendig seien und im Hinblick auf deren Kosten realistischerweise davon auszugehen sei, dass sie bei einem unterstellten Verkauf des PKW nicht abgegolten würden. Die Rollstuhlverladevorrichtung diene nicht unmittelbar dem Betrieb des PKW. Sie stelle ein Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung dar, weshalb die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen neben dem Freibetrag absetzbar seien. Nichts Anderes könne für die im Zusammenhang mit der Reparatur solcher Vorrichtungen stehenden Aufwendungen und für den Mehrpreis einer diesbezüglichen Kaskoversicherung gelten.

11 Die mitbeteiligte Partei sei aufgrund ihrer Behinderung auf Schiebetüren angewiesen. Andere Türen könne sie nicht bedienen. Die Reparatur der Schiebetüren sei daher als Reparatur eines Hilfsmittels anzusehen und damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen seien als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

12 Die Fernbedienung für die elektrischen Plissees sei erforderlich, damit die mitbeteiligte Partei die Plissees bedienen könne. Die Fernbedienung stelle daher ein Hilfsmittel dar.

13 Fahrtkosten zu Ärzten bzw. Therapeuten stellten außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar, die in keinem Zusammenhang mit dem Freibetrag gemäß § 3 der Verordnung stünden.

14 Die mit „Zweck des Pflegegeldes“ überschriebene Bestimmung des Art. II § 1 des Bundespflegegeldgesetzes,

BGBI. Nr. 110/1993, lege fest, dass das Pflegegeld den Zweck habe, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Bei den von der mitbeteiligten Partei geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel. Eine Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld komme daher nicht in Betracht (Hinweis auf VwGH 21.5.2013, 99/13/0169).

15 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete außerordentliche Revision des Finanzamts bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, bei den vom Bundesfinanzgericht berücksichtigten Aufwendungen (Kaskoprämie für Rollstuhlladevorrichtung des eigenen PKW, Reparatur Schiebetüren, Fernbedienung elektrische Plissees, Fahrtkosten Therapieschwimmen), handle es sich um keine außergewöhnlichen Belastungen iSd §§ 34 und 35 EStG 1988 und der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idF BGBI. II Nr. 430/2010. Hinsichtlich der anerkannten Aufwendungen für das „Therapieschwimmen“ ohne therapeutische Begleitung stehe das Erkenntnis auch im Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2008, 2006/15/0120.

16 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig und begründet.

19 § 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, noch Sonderausgaben sein.

[...]

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

[...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) 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 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

[...]"

20 Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996 idF BGBI. II Nr. 430/2010, lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

[...]

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(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 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

[...]

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. ...

[...]

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

21 Streitgegenständlich sind die vom Bundesfinanzgericht als außergewöhnliche Belastung anerkannten Aufwendungen, welche der Revisionswerberin im Zusammenhang mit der Kaskoversicherung einer im eigenen PKW eingebauten Rollstuhlverladevorrichtung, Ausbesserungsarbeiten an Schiebetüren, der Anschaffung einer Fernbedienung für elektrische Plissees und Fahrten zum Therapieschwimmen erwachsen sind.

22 Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die mitbeteiligte Partei auf Schiebetüren und auf die Fernbedienung für die Plissees angewiesen sei. Die Schiebetüren und die Plissees in der Wohnung der mitbeteiligten Partei seien Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen und die damit im Zusammenhang stehenden Anschaffungs- bzw. Reparaturkosten stellten außergewöhnliche Belastung dar.

23 Gegen die Feststellung, die mitbeteiligte Partei sei auf Schiebetüren angewiesen, wendet sich die Revision nicht. In der Revision wird nur gerügt, die an der Schiebetür durchgeführten Arbeiten stellten einen haushaltsüblichen Reparaturaufwand dar, der bei einer im Jahr 2010 gekauften Wohnung nicht außergewöhnlich sei. Mit diesem Vorbringen wird schon deswegen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufgezeigt, weil die mitbeteiligte Partei in der Beschwerde vorgebracht hat, dass Schiebetüren aufgrund der fehlenden Führung anfällig gegen Stöße seien und durch das Drehen bzw. Wenden mit dem Rollstuhl immer wieder angeschlagen würden. Letzteres weist auf einen durch die Behinderung bedingten Mehraufwand hin. Auch mit der nicht näher präzisierten Behauptung, die Fernbedienung für die elektrischen Plissees stelle kein Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen dar, weil derartige Plissees auch von kleinen Menschen oder Menschen im Rollstuhl bedient werden könnten, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufgezeigt.

24 Soweit sich die Revision gegen die Anerkennung der Kosten für die Fahrten zum „Therapieschwimmen“ als außergewöhnliche Belastung wendet, kommt ihr indessen Berechtigung zu.

25 Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

26 Die mitbeteiligte Partei hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 u.a. „Fahrtkilometer Therapieschwimmen“ in Höhe von 184,80 € und „Fahrtkilometer Therapie (Dipl. Physiotherapeut [...])“ in Höhe von 120,96 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

27 Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2019 die „Fahrtkilometer Therapieschwimmen“ nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wogegen sich die gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtete Beschwerde nicht wendet. Auch im Vorlageantrag finden sich keine Ausführungen zu dieser Aufwandsposition. Dort

wird - ohne nähere Begründung - nur die Anerkennung aller geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung beantragt.

28 Das Bundesfinanzgericht hat die unter der Position „Fahrtkilometer Therapieschwimmen“ geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt und führt zur Begründung aus, Fahrtkosten zu Ärzten bzw. Therapeuten stellten außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar.

29 Dass das „Therapieschwimmen“ zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig war, stellte das Bundesfinanzgericht hingegen nicht fest. Diese Feststellung wäre aber erforderlich gewesen, weil nach der oben dargelegten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung führt und die hier in Rede stehenden Fahrtkosten nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen wären, wenn es sich beim „Therapieschwimmen“ um eine Gesundheitsmaßnahme handelt, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig war.

30 Soweit das Finanzamt in der Revision den Standpunkt vertritt, die Kosten für die aus freier Willensentscheidung und ohne Zwang abgeschlossene Kaskoversicherung stellten keine außergewöhnliche Belastung dar, ist es ebenfalls im Recht.

31 Dazu ist auf das Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 96/13/0052, zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass Beiträge für eine PKW-Katastrophenschadenversicherung und eine Haushaltskatastrophenschadenversicherung keine außergewöhnliche Belastung darstellen, weil diesen Kosten das Element der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) fehlt. Nichts Anderes kann für die Kaskoversicherung eines Kraftfahrzeugs gelten, die beim Neukauf eines Kraftfahrzeugs zwar üblich aber nicht zwingend vorgeschrieben ist. An der Zwangsläufigkeit der Versicherung fehlt es selbst dann, wenn im Schadensfall eine außergewöhnliche Belastung vorliegen würde (vgl. Fuchs in Doralt et al, EStG20, § 34 Tz 22 f, 35/4 und 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: Versicherung; ebenso Peyerl in Jakom EStG13 2020, § 34 Rz 90, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: Versicherung).

32 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher, soweit es die Einkommensteuer 2019 betrifft, als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Wien, am 3. März 2022

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2021150069.L00

Im RIS seit

24.03.2022

Zuletzt aktualisiert am

29.04.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at