

TE Vwgh Erkenntnis 2010/5/20 2007/15/0309

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.05.2010

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1988 §34 Abs6;

EStG 1988 Außergewöhnliche Belastungen 1996/303 §5 Abs3;

FamLAG 1967 §8 Abs4;

VwRallg;

1. EStG 1988 § 34 heute
2. EStG 1988 § 34 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 34 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 34 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 34 gültig von 28.10.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
6. EStG 1988 § 34 gültig von 30.10.2019 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 34 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 34 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. EStG 1988 § 34 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
11. EStG 1988 § 34 gültig von 31.12.2010 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
12. EStG 1988 § 34 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/2009
14. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.2009 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
15. EStG 1988 § 34 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 34 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 34 gültig von 27.06.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
18. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
19. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 31/1998
20. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
21. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 128/1997
22. EStG 1988 § 34 gültig von 10.01.1998 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
23. EStG 1988 § 34 gültig von 01.06.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

24. EStG 1988 § 34 gültig von 01.05.1996 bis 31.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
25. EStG 1988 § 34 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
26. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
27. EStG 1988 § 34 gültig von 01.01.1993 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 44/1992
28. EStG 1988 § 34 gültig von 27.06.1992 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
29. EStG 1988 § 34 gültig von 30.12.1989 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
30. EStG 1988 § 34 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Kitzbühel Lienz in 6370 Kitzbühel, Im Gries 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 12. November 2007, Zl. RV/0094-I/07, betreffend Einkommensteuer 2005 (mitbeteiligte Partei: J E in V), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Kitzbühel Lienz in 6370 Kitzbühel, Im Gries 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 12. November 2007, Zl. RV/0094-I/07, betreffend Einkommensteuer 2005 (mitbeteiligte Partei: J E in römisch fünf), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 beantragte der Mitbeteiligte die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen. Seine behinderte Tochter, für die er erhöhte Familienbeihilfe beziehe (Grad der Behinderung 100 %), besuche eine Sonderschule, für welche Schulgeld von insgesamt 648 EUR anfalle. Wegen der Behinderung der Tochter könne für das Erreichen der Schule nicht der öffentliche Schülerbus benutzt werden. Daher habe die Ehefrau des Mitbeteiligten die Tochter täglich mit dem rollstuhlgerecht ausgestatteten Kfz zur Schule gebracht und von dort wieder abgeholt (tägliche Fahrtstrecke 40 km). Daraus seien dem Mitbeteiligten Kosten in Höhe von insgesamt 1.036 EUR (geschätzt mit dem Kilometergeld) erwachsen. Für eine medizinisch verordnete Kontrolluntersuchung, für welche seine Tochter in den Ort I habe gebracht werden müssen, seien dem Mitbeteiligten Fahrtkosten (vom Wohnort in den Ort I und zurück) von 129,60 EUR (km-Geld von 0,36 EUR für 360 km) angefallen. Alle diese Kosten seien nach Ansicht des Mitbeteiligten nicht mit dem Pflegegeld abgegolten. Im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 beantragte der Mitbeteiligte die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen. Seine behinderte Tochter, für die er erhöhte Familienbeihilfe beziehe (Grad der Behinderung 100 %), besuche eine Sonderschule, für welche Schulgeld von insgesamt 648 EUR anfalle. Wegen der Behinderung der Tochter könne für das Erreichen der Schule nicht der öffentliche Schülerbus benutzt werden. Daher habe die Ehefrau des Mitbeteiligten die Tochter täglich mit dem rollstuhlgerecht ausgestatteten Kfz zur Schule gebracht und von dort wieder abgeholt (tägliche Fahrtstrecke 40 km). Daraus seien dem Mitbeteiligten Kosten in Höhe von insgesamt 1.036 EUR (geschätzt mit dem Kilometergeld) erwachsen. Für eine medizinisch verordnete Kontrolluntersuchung, für welche seine Tochter in den Ort römisch eins habe gebracht werden müssen, seien dem Mitbeteiligten Fahrtkosten (vom Wohnort in den Ort römisch eins und zurück) von 129,60 EUR (km-Geld von 0,36 EUR für 360 km) angefallen. Alle diese Kosten seien nach Ansicht des Mitbeteiligten nicht mit dem Pflegegeld abgegolten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Mitbeteiligte im Instanzenzug zur Einkommensteuer veranlagt. Dabei anerkannte die belangte Behörde alle als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen, und zwar ohne Abzug eines Selbstbehaltes und ohne Gegenverrechnung mit den im Kalenderjahr 2005 bezogenen pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld von insgesamt 14.060,40 EUR).

Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Aufwendungen für die Fahrten in den Ort I habe bereits das Finanzamt (in seiner Berufungsvorentscheidung) uneingeschränkt als "Kosten der Heilbehandlung" anerkannt, und zwar nach § 5 Abs. 3 iVm § 4 sowie § 1 Abs. 3 der Verordnung BGBl. 1996/303 in der im Streitjahr geltenden Fassung (im Folgenden: VO). Dieser Beurteilung des Finanzamtes schließe sich die belangte Behörde an. Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Aufwendungen für die Fahrten in den Ort römisch eins

habe bereits das Finanzamt (in seiner Berufungsvorentscheidung) uneingeschränkt als "Kosten der Heilbehandlung" anerkannt, und zwar nach Paragraph 5, Absatz 3, in Verbindung mit Paragraph 4, sowie Paragraph eins, Absatz 3, der Verordnung BGBl. 1996/303 in der im Streitjahr geltenden Fassung (im Folgenden: VO). Dieser Beurteilung des Finanzamtes schließe sich die belangte Behörde an.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei auch das "Entgelt für die Unterrichtserteilung" (Schulgeld von 648 EUR) uneingeschränkt, also ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld anzuerkennen. § 5 Abs. 3 der VO sehe nämlich vor, dass das Entgelt für Unterrichtserteilung zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschalbetrag nach § 5 Abs. 1 der VO zu berücksichtigen sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei auch das "Entgelt für die Unterrichtserteilung" (Schulgeld von 648 EUR) uneingeschränkt, also ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld anzuerkennen. Paragraph 5, Absatz 3, der VO sehe nämlich vor, dass das Entgelt für Unterrichtserteilung zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschalbetrag nach Paragraph 5, Absatz eins, der VO zu berücksichtigen sei.

Die vom Mitbeteiligten weiters geltend gemachten Fahrtkosten für den Besuch der Sonderschule könnten nicht nach der VO berücksichtigt werden. Zwischen dem Schulbesuch und den Kosten der Unterrichtserteilung in der Sonderschule bestehe zwar ein enger Zusammenhang, § 5 Abs. 3 der VO erfasse aber nur "Entgelte für die Unterrichtserteilung". Die vom Mitbeteiligten weiters geltend gemachten Fahrtkosten für den Besuch der Sonderschule könnten nicht nach der VO berücksichtigt werden. Zwischen dem Schulbesuch und den Kosten der Unterrichtserteilung in der Sonderschule bestehe zwar ein enger Zusammenhang, Paragraph 5, Absatz 3, der VO erfasse aber nur "Entgelte für die Unterrichtserteilung".

§ 34 Abs. 6 Teilstrich 3 EStG 1988 sehe vor, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, nur abzugsfähig seien, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) überstiegen, was - wörtlich genommen - dazu führte, dass Pflegegeld mit jeglicher aus dem Grund der Behinderung des Kindes erwachsener außergewöhnlicher Belastung zu verrechnen wäre. Paragraph 34, Absatz 6, Teilstrich 3 EStG 1988 sehe vor, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß Paragraph 8, Absatz 4, FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, nur abzugsfähig seien, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) überstiegen, was - wörtlich genommen - dazu führte, dass Pflegegeld mit jeglicher aus dem Grund der Behinderung des Kindes erwachsener außergewöhnlicher Belastung zu verrechnen wäre.

§ 34 EStG sei vom Grundsatz beherrscht, dass Kostenersatz, die der Steuerpflichtige beziehe, von den Aufwendungen abzuziehen seien. Die in Betracht kommenden Kostenersatzes müssten jedoch mit den Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang stehen. Entscheidend sei, ob die Aufwendungen durch den immanenten Leistungszweck des Ersatzes abgedeckt seien. Paragraph 34, EStG sei vom Grundsatz beherrscht, dass Kostenersatz, die der Steuerpflichtige beziehe, von den Aufwendungen abzuziehen seien. Die in Betracht kommenden Kostenersatzes müssten jedoch mit den Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang stehen. Entscheidend sei, ob die Aufwendungen durch den immanenten Leistungszweck des Ersatzes abgedeckt seien.

Der immanente Leistungszweck des Bundespflegegelds ergebe sich aus der Widmung durch den Gesetzgeber. Nach § 1 BPGG verfolge das Pflegegeld den Zweck, pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern. Das Pflegegeld solle dazu beitragen, dass pflegebedürftige Personen Pflegeleistungen "einkaufen" könnten (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 27. November 2003, 2001/15/0075). Der immanente Leistungszweck des Bundespflegegelds ergebe sich aus der Widmung durch den Gesetzgeber. Nach Paragraph eins, BPGG verfolge das Pflegegeld den Zweck, pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern. Das Pflegegeld solle dazu beitragen, dass pflegebedürftige Personen Pflegeleistungen "einkaufen" könnten (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 27. November 2003, 2001/15/0075).

Das Pflegegeld erfülle somit nicht die Funktion eines Beitrags zu den Aufwendungen (Treibstoffkosten, AfA usw.) des Mitbeteiligten, die ihm dadurch erwachsen seien, dass sein Kraftfahrzeug von seiner Gattin dafür verwendet werde, seine Tochter zur Schule zu bringen und wieder abzuholen (Treibstoffkosten, AfA usw.). § 34 Abs. 6 Teilstrich 3 EStG 1988 sei daher - in verfassungskonformer Auslegung (teleologischer Reduktion) - dahingehend zu verstehen, dass nur solche behinderungsbedingte Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen mit Ersatzleistungen zu verrechnen seien, die

sich aus der Betreuung des erheblich behinderten Kindes ergäben. Für eine solche Auslegung spreche insofern auch der Wortlaut des Gesetzes, als er von "pflegebedingten" Geldleistungen spreche. § 34 Abs. 6 sehe als "pflegebedingte Geldleistung" das Pflegegeld, die Pflegezulage, das Blindengeld und die Blindenzulage an. Das Pflegegeld erfülle somit nicht die Funktion eines Beitrags zu den Aufwendungen (Treibstoffkosten, AfA usw.) des Mitbeteiligten, die ihm dadurch erwachsen seien, dass sein Kraftfahrzeug von seiner Gattin dafür verwendet werde, seine Tochter zur Schule zu bringen und wieder abzuholen (Treibstoffkosten, AfA usw.). Paragraph 34, Absatz 6, Teilstich 3 EStG 1988 sei daher - in verfassungskonformer Auslegung (teleologischer Reduktion) - dahingehend zu verstehen, dass nur solche behinderungsbedingte Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen mit Ersatzleistungen zu verrechnen seien, die sich aus der Betreuung des erheblich behinderten Kindes ergäben. Für eine solche Auslegung spreche insofern auch der Wortlaut des Gesetzes, als er von "pflegebedingten" Geldleistungen spreche. Paragraph 34, Absatz 6, sehe als "pflegebedingte Geldleistung" das Pflegegeld, die Pflegezulage, das Blindengeld und die Blindenzulage an.

Aufwendungen, die durch die Benutzung eines Kraftfahrzeugs erwachsen, seien ebenso wenig "pflegebedingt" wie Entgelte für die Erteilung von Unterricht in einer Sonderschule. Werde ein erheblich behindertes Kind - dem Zweck des Gesetzes am ehesten entsprechend - von seinen Eltern gepflegt, entstünden naturgemäß keine Aufwendungen, wie sie anfielen, wenn das Kind von einer fremden Person gepflegt werde und das Pflegegeld zur Abgeltung der Pflegeleistungen an die betreuende Person weitergegeben werde. Der von den Eltern geleistete Pflegeaufwand stelle keinen "pekuniären" - unmittelbar gegen Pflegegeld aufrechenbaren - Aufwand dar. Würde das Pflegegeld zur Gänze an eine dritte Person weitergereicht, könnte zwar deshalb keine außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, weil dem Bezug des Pflegegelds ein tatsächlicher Aufwand gegenüber stehe. Wohl aber wären in einem solchen Fall - bei Geltendmachung sämtlicher behinderungsbedingter Mehraufwendungen in tatsächlicher Höhe - Fahrtkosten der strittigen Art unbestritten ohne Selbstbehalt abzugsfähig.

Behinderungsbedingter Aufwand sei pflegebedingtem Aufwand nicht gleichzusetzen. Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die zwar mit einer Behinderung des Kindes in Zusammenhang stünden, aber keinen pflegebedingten Aufwand darstellten, seien daher zur Gänze ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Eine andere Auslegung würde nicht nur dazu führen, dass der Nachweis der tatsächlichen Kosten iSd § 34 Abs. 6 Teilstich 3 EStG 1988 insbesondere bei höherem Pflegegeld de facto nicht mehr zu erbringen wäre. Das Pflegegeld würde auch noch zur Bestreitung eines Aufwands herangezogen, der durch den Zweck des Pflegegelds nicht mehr abgedeckt sei. Behinderungsbedingter Aufwand sei pflegebedingtem Aufwand nicht gleichzusetzen. Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die zwar mit einer Behinderung des Kindes in Zusammenhang stünden, aber keinen pflegebedingten Aufwand darstellten, seien daher zur Gänze ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Eine andere Auslegung würde nicht nur dazu führen, dass der Nachweis der tatsächlichen Kosten iSd Paragraph 34, Absatz 6, Teilstich 3 EStG 1988 insbesondere bei höherem Pflegegeld de facto nicht mehr zu erbringen wäre. Das Pflegegeld würde auch noch zur Bestreitung eines Aufwands herangezogen, der durch den Zweck des Pflegegelds nicht mehr abgedeckt sei.

Die strittigen Fahrtkosten von 1.036 EUR seien durch die Behinderung, aber nicht durch die Pflege der Tochter des Mitbeteiligten bedingt. Es handle sich, soweit der Mitbeteiligte nicht Schulfahrtbeihilfe bezogen habe, um eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988, von der Pflegegeld nicht gemäß § 34 Abs. 6 Teilstich 3 EStG 1988 abzuziehen sei. Die strittigen Fahrtkosten von 1.036 EUR seien durch die Behinderung, aber nicht durch die Pflege der Tochter des Mitbeteiligten bedingt. Es handle sich, soweit der Mitbeteiligte nicht Schulfahrtbeihilfe bezogen habe, um eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Paragraph 34, Absatz eins, EStG 1988, von der Pflegegeld nicht gemäß Paragraph 34, Absatz 6, Teilstich 3 EStG 1988 abzuziehen sei.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Das Finanzamt wendet sich dagegen, dass im angefochtenen Bescheid zwangsläufige Mehraufwendungen in Form des Schulgeldes für die Sonderschule und auch in Form der Fahrtaufwendungen zur Sonderschule ohne Kürzung um das bezogene Pflegegeld als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, Satz 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

§ 34 Abs. 6 leg. cit. idF des AbgÄG 1997, BGBl. I 1998/9, lautet: Paragraph 34, Absatz 6, leg. cit. in der Fassung des AbgÄG 1997, BGBl. I 1998/9, lautet:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- -Strichaufzählung
...
- -Strichaufzählung
...
- -Strichaufzählung
Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß Paragraph 8, Absatz 4, des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- -Strichaufzählung
Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5). Aufwendungen im Sinne des Paragraph 35,, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (Paragraph 35, Absatz 5,).
- -Strichaufzählung
Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (Paragraph 106, Absatz 3,) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (Paragraph 106, Absatz eins 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 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind." 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 Paragraph 35, Absatz 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind."

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die VOBGBl. 1996/303, die idFBGBl II 1998/91 und BGBl II 2001/416 auszugsweise wie folgt lautet: Auf Grund der Paragraphen 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die VO BGBl. 1996/303, die in der Fassung BGBl. römisch zwei 1998/91 und BGBl. römisch zwei 2001/416 auszugsweise wie folgt lautet:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- -Strichaufzählung
durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- -Strichaufzählung
bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (Paragraph 106, Absatz 3, EStG 1988) oder
- -Strichaufzählung
bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den

Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (Paragraph 106, Absatz eins und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß Paragraph 8, Absatz 4, des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

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

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

...

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Paragraph 4, Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB 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 Abs. 4 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. Paragraph 5, (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß Paragraph 8, Absatz 4, 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.

1. (2) Absatz 2, Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel. Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Absatz eins, zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.
2. (3) Absatz 3, Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 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. "Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Absatz eins, sind auch Aufwendungen gemäß Paragraph 4, sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

§ 4 der VO lautete in der Stammfassung: Paragraph 4, der VO lautete in der Stammfassung:

"Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

1. Schulgeld:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 2. Februar 2010, 2009/15/0026, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, zu Recht erkannt, dass "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" iSd § 5 Abs. 3 der VO, also für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 2. Februar 2010, 2009/15/0026, auf welches gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen wird, zu Recht erkannt, dass "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" iSd Paragraph 5, Absatz 3, der VO, also für Personen, für die gemäß Paragraph 8, Absatz 4, FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist.

Es ist sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde das Schulgeld, welches für den Sonderschulbesuch der Tochter des Mitbeteiligten angefallen ist, ohne Abzug von Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat.

2. Schulfahrten:

Zu § 4 der VO hat der Verfassungsgerichtshof in seinem - die Kosten für die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers betreffenden - Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02, ausgeführt: Zu Paragraph 4, der VO hat der Verfassungsgerichtshof in seinem - die Kosten für die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers betreffenden - Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02, ausgeführt:

"§ 34 Abs. 6 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)." "§ 34 Absatz 6, 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 Paragraph 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 Paragraph 4, der Verordnung Bundesgesetzblatt 303 aus 1996,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 2, 91 aus 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)."

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge in seinem Erkenntnis vom 3. August 2004, 99/13/0169, zum Ausdruck "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel)" nach § 4 der Stammfassung der VO zu Recht erkannt, dass der Begriff der Hilfsmittel im gegebenen Zusammenhang auch Heilbehandlungskosten in Form von Aufwendungen für Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien umfasst. Auch diese Aufwendungen fielen nicht regelmäßig an und auch deren Herausfallen aus dem Anwendungsbereich der Verordnung ließe vor dem Hintergrund des gesetzlich formulierten Zweckes des Bundespflegegeldgesetzes (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) Zweifel an der Sachlichkeit der verordneten Regelung aufkommen. Eine dem Sachlichkeitsgebot verpflichtete Auslegung der Vorschrift des § 4 der VO in ihrer Stammfassung gebiete es, auch Heilbehandlungskosten (Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien) als vom Tatbestandsmerkmal der

"nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel" erfasst anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge in seinem Erkenntnis vom 3. August 2004, 99/13/0169, zum Ausdruck "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel)" nach Paragraph 4, der Stammfassung der VO zu Recht erkannt, dass der Begriff der Hilfsmittel im gegebenen Zusammenhang auch Heilbehandlungskosten in Form von Aufwendungen für Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien umfasst. Auch diese Aufwendungen fielen nicht regelmäßig an und auch deren Herausfallen aus dem Anwendungsbereich der Verordnung ließe vor dem Hintergrund des gesetzlich formulierten Zweckes des Bundespflegegeldgesetzes (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) Zweifel an der Sachlichkeit der verordneten Regelung aufkommen. Eine dem Sachlichkeitsgebot verpflichtete Auslegung der Vorschrift des Paragraph 4, der VO in ihrer Stammfassung gebiete es, auch Heilbehandlungskosten (Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien) als vom Tatbestandsmerkmal der "nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel" erfasst anzusehen.

Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts haben sohin bei Interpretation von Regelungen der VO, die eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen ohne Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldbezügen ermöglichen, Tatbestandsmerkmalen über deren Begriffskern hinaus einen weiten Inhalt beigemessen, wenn Aufwendungen betroffen waren, bei denen es nicht offenkundig auf der Hand liegt, dass sie durch die bezogenen pflegebedingten Geldleistungen abgegolten werden sollen.

Im gegenständlichen Fall hat der Mitbeteiligte für seine behinderte Tochter Schulgeld für eine Sonderschule entrichtet, welches - wie unter 1. ausgeführt - als "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" durch § 5 Abs. 3 der VO erfasst ist. Im gegenständlichen Fall hat der Mitbeteiligte für seine behinderte Tochter Schulgeld für eine Sonderschule entrichtet, welches - wie unter 1. ausgeführt - als "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" durch Paragraph 5, Absatz 3, der VO erfasst ist.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bestehen keine Zweifel, dass "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" in § 5 Abs. 3 der VO das Verständnis beizulegen ist, dass auch (wegen der Behinderung des Kindes zwangsläufig angefallene) Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des Kindes und der Sonder- oder Pflegeschule erfasst sind, treffen sie doch den Unterhaltspflichtigen in gleicher Weise wie das Schulgeld als solches und liegt es ebenfalls nicht auf der Hand, dass sie vom gesetzlich formulierten Zweck des Pflegegeldes erfasst sind. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bestehen keine Zweifel, dass "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" in Paragraph 5, Absatz 3, der VO das Verständnis beizulegen ist, dass auch (wegen der Behinderung des Kindes zwangsläufig angefallene) Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des Kindes und der Sonder- oder Pflegeschule erfasst sind, treffen sie doch den Unterhaltspflichtigen in gleicher Weise wie das Schulgeld als solches und liegt es ebenfalls nicht auf der Hand, dass sie vom gesetzlich formulierten Zweck des Pflegegeldes erfasst sind.

In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid weitere Fahrtaufwendungen berücksichtigt hat, nämlich die Aufwendungen für den Transport der Tochter des Mitbeteiligten von ihrem Wohnort zu einer medizinischen Kontrolluntersuchung im Ort I und zurück. Diese Fahrtkosten hat die belangte Behörde als "Kosten der Heilbehandlung" iSd § 4 der VO beurteilt und aus diesem Grund (ebenfalls) ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld zum Abzug zugelassen. Gegen diese Beurteilung wendet sich das beschwerdeführende Finanzamt - in Übereinstimmung mit Rz 851 der LStR (demnach erfasse die "Heilbehandlung" eben auch die damit zusammenhängenden Fahrtkosten) - nicht. In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid weitere Fahrtaufwendungen berücksichtigt hat, nämlich die Aufwendungen für den Transport der Tochter des Mitbeteiligten von ihrem Wohnort zu einer medizinischen Kontrolluntersuchung im Ort römisch eins und zurück. Diese Fahrtkosten hat die belangte Behörde als "Kosten der Heilbehandlung" iSd Paragraph 4, der VO beurteilt und aus diesem Grund (ebenfalls) ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld zum Abzug zugelassen. Gegen diese Beurteilung wendet sich das beschwerdeführende Finanzamt - in Übereinstimmung mit Rz 851 der LStR (demnach erfasse die "Heilbehandlung" eben auch die damit zusammenhängenden Fahrtkosten) - nicht.

Im Ergebnis ist es solcherart nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde auch die im Hinblick auf die Behinderung des Kindes zwangsläufig angefallenen Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und

Sonderschule ohne Gegenverrechnung mit dem bezogenen Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat. Der Verwaltungsgerichtshof teilt allerdings nicht die Ansicht der belangten Behörde, dass bereits eine verfassungskonforme Interpretation des § 34 Abs. 6 Teilstich 3 EStG solches gebietet. Es ist nicht zu erkennen, dass es dem einfachen Gesetzgeber für die - an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende - Einkommensbesteuerung bereits von Verfassungs wegen untersagt wäre, beim Abzug behinderungsbedingter zwangsläufiger Mehraufwendungen eine Gegenverrechnung mit dem bezogenen Pflegegeld auch insoweit vorzunehmen, als Mehraufwendungen nicht unmittelbar mit der Pflege in Zusammenhang stehen und somit nicht solche sind, auf welche der ebenfalls vom einfachen Gesetzgeber für das bezogene Pflegegeld vorgesehene Zweck ausdrücklich abstellt. Solcherart liegen die Voraussetzungen für die von der belangten Behörde angestellte "verfassungskonforme Interpretation" nicht vor, die im Übrigen zu einem weitgehend unbestimmten Inhalt der in Rede stehenden Gesetzesbestimmung führte. Eine derartige Interpretation liegt auch dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13. März 2003, B 785/02, nicht zu Grunde, geht doch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis davon aus, dass auch Aufwendungen, bei denen "die Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre" erst durch die Anwendung der VO von der Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld ausgenommen werden. Im Ergebnis ist es solcherart nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde auch die im Hinblick auf die Behinderung des Kindes zwangsläufig angefallenen Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Sonderschule ohne Gegenverrechnung mit dem bezogenen Pflegegeld als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat. Der Verwaltungsgerichtshof teilt allerdings nicht die Ansicht der belangten Behörde, dass bereits eine verfassungskonforme Interpretation des Paragraph 34, Absatz 6, Teilstich 3 EStG solches gebietet. Es ist nicht zu erkennen, dass es dem einfachen Gesetzgeber für die - an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende - Einkommensbesteuerung bereits von Verfassungs wegen untersagt wäre, beim Abzug behinderungsbedingter zwangsläufiger Mehraufwendungen eine Gegenverrechnung mit dem bezogenen Pflegegeld auch insoweit vorzunehmen, als Mehraufwendungen nicht unmittelbar mit der Pflege in Zusammenhang stehen und somit nicht solche sind, auf welche der ebenfalls vom einfachen Gesetzgeber für das bezogene Pflegegeld vorgesehene Zweck ausdrücklich abstellt. Solcherart liegen die Voraussetzungen für die von der belangten Behörde angestellte "verfassungskonforme Interpretation" nicht vor, die im Übrigen zu einem weitgehend unbestimmten Inhalt der in Rede stehenden Gesetzesbestimmung führte. Eine derartige Interpretation liegt auch dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13. März 2003, B 785/02, nicht zu Grunde, geht doch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis davon aus, dass auch Aufwendungen, bei denen "die Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre" erst durch die Anwendung der VO von der Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld ausgenommen werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Wien, am 20. Mai 2010

Schlagworte

Auslegung Gesetzeskonforme Auslegung von Verordnungen Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen
VwRallg3/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150309.X00

Im RIS seit

29.06.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at