

Die außergewöhnliche Belastung in Österreich: Eine in sich geschlossene Interpretation der gesetzlichen Leitlinien

Peter Pölzl

1. Geleitwort
2. Die einfachgesetzlichen Vorgaben
3. Zur grundsätzlichen Bedeutung des Rechtsinstituts
4. Zur Subsidiarität
5. Zur Außergewöhnlichkeit
6. Zu Gegenwerttheorie und Vorteilsanrechnung
7. Zu Vermögensverlusten
8. Zur Zwangsläufigkeit
9. Fazit
10. Schlusswort

1. Geleitwort

In Anbetracht des schnelllebigen Steuerrechts muten die gesetzlichen Kernelemente des § 34 EStG fast schon zeitlos an.^{1, 2} Reinhold Beiser hat sich mit dem dogmatisch interessanten Rechtsinstitut der außergewöhnlichen Belastung literarisch immer wieder beschäftigt.³

- 1 Zur Geschichte und (Fort-)Entwicklung der außergewöhnlichen Belastung siehe Pölzl, Die außergewöhnliche Belastung im österreichischen Einkommensteuerrecht – eine historische Betrachtung von der Vorkriegszeit bis zur Jahrtausendwende, in Raffener (Hrsg.), Auf der Klaviatur der Rechtsgeschichte – Festgabe für Kurt Ebert zum 75. Geburtstag, Teilband II (2019) 665 ff.
- 2 Siehe aber auch das Regierungsprogramm 2017–2022 der österreichischen Bundesregierung („Zusammen. Für unser Österreich.“), in dem sich die damalige Bundesregierung ua zum Ziel setzte, das EStG von Grund auf neu zu konzipieren (Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes – „EStG 2020“). Als eine wesentliche Maßnahme war ua die Zusammenführung und Vereinfachung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen unter den Begriff „Abzugsfähige Privatausgaben“ geplant, um eine bessere Systematik und Übersicht zu erreichen (so das Regierungsprogramm auf 126 f; siehe dazu auch Flatschler/Nagl/Schmiedl/Weigand, Benchmarking Außergewöhnliche Belastungen [agB] – Bericht des Benchmarkingteams des BMF [2013] 6: „Die Gesetzesmaterie im Bereich der agB ist komplex, woraus zeitaufwändige Prüfungsvorgänge resultieren.“ und 8: „Neben der Erreichung einer entsprechenden Prüfdichte wäre es dringend notwendig, die äußerst komplizierte Rechtsmaterie wesentlich zu vereinfachen.“). Die Neukodifizierung des Einkommensteuerrechtes samt Neugestaltung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen wurde bis dato nicht umgesetzt.
- 3 Beiser, Nichtabzugsfähigkeit des Heiratsgutes – verfassungswidrig? ÖStZ 1984, 234 ff; derselbe, Aufwendungen für einen zerstörten Kanalanschluß keine außergewöhnliche Belastung? – Anmerkung zu VwGH 25.9.1985, 84/13/0113, RdW 1986, 260; derselbe, Die zeitliche Komponente der Außergewöhnlichkeit iS des § 34 EStG – erörtert am Beispiel des Heiratsguts, ÖStZ 1987, 133 f; derselbe, Eingeschränkte Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs 7 EStG 1988 verfassungswidrig – Das Heiratsgut bleibt außergewöhnliche Belastung, RdW 1988, 208 f; derselbe, Neues zum Heiratsgut? RdW 1994, 155 f; derselbe, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 ff; derselbe, Einige Aspekte zur Familienbesteuerung, SWK 1998, S 212 ff; derselbe, Außergewöhnliche Belastungen für Hochwasseropfer – Anmerkungen zum geplanten Ausbau der außergewöhnlichen Belastung iS des § 34 EStG, SWK 2002, S 719 ff; derselbe, Pflegekosten im Wechselspiel zwischen Zivilrecht und Einkommensteuer – dauernde Lasten, Gegenleistungsrenten und außergewöhnliche Belastungen, ÖStZ 2013/1028, 575 ff; derselbe, Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen im Licht der Rechtsprechung des VfGH – Unterhalt für volljährige Kinder ohne Familienbeihilfe und Unterhaltsleistungen von Kindern für ihre Eltern, iFamZ 2016, 4 ff; derselbe, Steuern – ein systematischer Grundriss^{1–21} (2001–2023) Rz 12 und 72 ff.

Ein Beitrag zu einer konsistenten Interpretation der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 34 EStG wird dem Jubilar hoffentlich Freude bereiten und bietet Gelegenheit zur Diskussion – auch im Hinblick auf eine mögliche Neukonzeption des Rechtsinstituts.⁴

2. Die einfachgesetzlichen Vorgaben

Im österreichischen System der Einkommensermittlung sind gemäß § 2 Abs 2 iVm §§ 34 f EStG nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Diese Belastungen dürfen nach dem Gesetzestext weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein;⁵ sie müssen außergewöhnlich sein⁶, zwangsläufig erwachsen⁷ und – von gesetzlichen Ausnahmen abgesehen⁸ – die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.⁹

Soweit eine Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst, ist sie nach dem Willen des Gesetzgebers außergewöhnlich.¹⁰ Kann sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen, ist sie zwangsläufig.¹¹ Soweit sie einen vom Gesetz normierten Selbstbehalt übersteigt,¹² hat sie auch die letzte Hürde der

4 Siehe dazu bereits Fn 2.

5 Siehe § 34 Abs 1 letzter Satz EStG.

6 § 34 Abs 1 Z 1 EStG.

7 § 34 Abs 1 Z 2 EStG.

8 Siehe § 34 Abs 6 und 8 EStG, § 35 EStG sowie die Verordnungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 2023/11 (VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen) und BGBl 1995/624 idF BGBl II 2018/37 (VO des BMF betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes).

9 § 34 Abs 1 Z 3 EStG.

10 Vgl § 34 Abs 2 EStG.

11 Vgl § 34 Abs 3 EStG.

12 Zur Darstellung und Kritik an der Selbstbehaltsregelung und ihren Ausnahmen siehe *Beiser*, Selbstbehalt, Familienbesteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip, RdW 1997, 160 ff, *Pülzl*, Der Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen: Analyse, Kritik und Lösungshinweise, ÖStZ 1999, 314 ff und *derselbe*, Stufenweise Ermittlung des Selbstbezugs nach § 34 Abs 4 EStG? SWK 2017, 838, ua mit Hinweis auf die Kritik an der Rechtsprechung des VfGH zur Selbstbehaltsregelung von *Pülzl*, Außergewöhnliche Belastung: Selbstbehalt nach Gutdünken? SWK 2004, S 345 f; siehe auch die Anmerkung *desselben* zu VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0011, zur Rundfunkgebührenbefreiung bei Vorliegen von außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt, AFS 2020, 71 ff. „[...] Mit der an anderer Stelle getroffenen lapidaren Feststellung des VwGH, den Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen zu einem eigenständigen ‚Ordnungsprinzip des geltenden Einkommensteuerrechts‘ zu erheben und damit eine bloß ergänzende und vielfach kritisierte Regelung im System der außergewöhnlichen Belastung zu einer tragenden Säule des EStG umzufunktionieren, geht der Gerichtshof mE allerdings deutlich zu weit (siehe VwGH 25.4.2002, 2001/15/0200, ÖStZB 2002/535, 680 und dazu kritisch *Pülzl*, VfGH billigt Einschleifung des Pensionistenabsetzbetrages, SWK 2003, S 360 ff (S 361) und *derselbe*, Außergewöhnliche Belastung: Selbstbehalt nach Gutdünken?, SWK 2004, S 345 f (S 346), sowie *Kühbacher*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, RdW 2009/136, 150 ff (152); zur allgemeinen Kritik an der Selbstbehaltsregelung des § 34 Abs 4 EStG 1988 siehe zB *Beiser*, *Steuern*¹⁷ (2019), Rz 73 ff, mwN [...])“; skeptisch auch *G. Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, Gutachten zu den Verhandlungen des 19. Österreichischen Juristentages (IV/I, Steuerrecht; 2015) 111. Für eine Entfernung aus dem Rechtsbestand aus Gründen der Inkonsistenz der Regelung *Peyerl*, Die Katastrophe im Steuerrecht (2010) 176; siehe auch *Jakom/Peyerl* EStG, 2023, § 34 Rz 54. Zur Kritik an der grundsätzlich vergleichbaren deutschen Rechtslage siehe *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (2021) Rz 8.720, mwH; vgl auch *Englisch*, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, in *DStJG*, Erneuerung des Steuerrechts, Band 37 (2014) 159 ff (177 f) und *Loschelder*, Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung – Festbeitrag zum 80. Geburtstag von Hartmut Söhn, StuW 2018, 136 ff.

Abzugsfähigkeit, nämlich die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, genommen.¹³

3. Zur grundsätzlichen Bedeutung des Rechtsinstituts

„Zu den grundlegenden Begriffsinhalten des geltenden Einkommensteuerrechts¹⁴ zählt die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit.“¹⁵ „Aus der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass unvermeidbare Belastungen einkommensteuerlich auch dann zu berücksichtigen sind, wenn sie außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung anfallen.“¹⁶

13 Vgl § 34 Abs 4 f EStG.

14 Zur Entwicklung der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert – Schritte auf dem Weg zum Steuerstaat, siehe Weber-Grellet, Besprechung der Untersuchungen von Walter Mathiak, StuW 2012, 375 ff.

15 Pölzl, Wann ist eine Belastung außergewöhnlich? ÖStZ 2001/419, 223, mit folgendem Hinweis: „Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als dem historischen Fundament und dem wesentlichen Ordnungsprinzip der Einkommensteuer siehe ausführlich Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur, ÖStZ 2000/806, 413 ff.“; Pölzl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, ecolex 2003, 613, mit Hinweis auf die umfassenden Ausführungen von Beiser, Steuern (2001) 16 ff (aktuell: Steuern²¹ [2023] Rz 6 ff), mZH auf Judikatur und Literatur; siehe auch Beiser, Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen im Licht der Rechtsprechung des VfGH, iFamZ 2016, 1, mit Hinweis auf die Rechtsprechung des VfGH und Geringer, Die Scheidung als außergewöhnliche Belastung, SWK-Spezial Ertragsteuern 2023, 130, mit Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH. Zur Konkretisierung verfassungsrechtlicher Maximen wie des Gleichheitssatzes durch das systemtragende Leitprinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit siehe zB Pölzl, Grundsatzplädoyer für eine prinzipiengeleitete Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts, in Raffener (Hrsg), Stets den Idealen der Rechtsstaatlichkeit treu geblieben – Festschrift für Peter Pernthaler zum 80. Geburtstag (2015) 251 ff (260 f), mwH und Becker, Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes, DB 2011, 2391 ff. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als allgemein anerkanntem Fundamentalgrundsatz gerechter Besteuerung und systemtragendem Vergleichsmaßstab steuerlicher Lastengleichheit siehe Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I² (2000) 323 f und Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ (2021) Rz 3.40 ff, jeweils mwH und insbesondere auch J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 122 ff und derselbe, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in Drenseck/Seer (Hrsg), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse (2001) 313 ff sowie Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht (1983) 59 ff und P. Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 ff; zur letzten Alternativenlosigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips als grundlegendes steuerliches Lastenverteilungsprinzip siehe auch Englisch, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg), Gestaltung der Steuerrechtsordnung – Festschrift für Joachim Lang (2010) 167 ff (173). Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab einer gerechten Besteuerung (in Österreich) siehe zB Anderwald, Vollzugsüberlegungen als Rechtfertigung für die Vereinfachung des materiellen Steuerrechts – am Beispiel der österreichischen Schenksteuer, StAW 2022, 77 ff (83 ff) mwH. Zur evolutionären Dogmengeschichte des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit siehe insbesondere Pohmer/Jurke, Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen (1993) 6 ff; zum historischen Ursprung und der finanzwissenschaftlichen Basis des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit siehe auch Beiser, Steuern²¹ (2023) Rz 6 f. Zur Gegenwart und Zukunft des Leistungsfähigkeitsprinzips siehe F. Kirchhof, Das Leistungsfähigkeitsprinzip nach dem Grundgesetz – Zustand und Zukunft, BB 2017, 662 ff. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechtes siehe zB Beiser, Festbeitrag zum 80. Geburtstag von Klaus Tipke, StuW 2005, 295 ff.

16 Pölzl, Wann ist eine Belastung außergewöhnlich? ÖStZ 2001/419, 223, mit Verweis auf BVerfG 22.2.1984, 1 BvL 10/80, BStBl 1984 II 357 und Folgerweis auf BVerfG 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl 1982 II 717; siehe auch Becker, Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes, DB 2011, 2391 ff (2393) und die Hinweise auf BVerfG 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86, BStBl 1990 II 653 sowie BVerfG 4.12.2002, 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl 2003 II 534 bei Englisch, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland? IFSt-Schrift Nr 432 (2005) 157 und auf BVerfG 9.12.2008, 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08 ua bei Tipke, Steuerberatung tut not – auch verfassungsrechtlich, BB 2009, 636 ff (637). Zur Operationalisierung steuerspezifischer Fundamentalprinzipien wie des Leistungsfähigkeitsprinzips durch systemtragende Subprinzipien, die nur für einzelne

„Die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen ist Teil eines Regelsystems, das dieser Forderung Rechnung trägt.“¹⁷ Normzweck des Rechtsinstituts der außergewöhnlichen Belastung ist die Berücksichtigung der subjektiven Komponente der Leistungsfähigkeit dahingehend, dass der für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil der Einkommensver-

Normgruppen des Steuerrechts gelten, siehe zB Pülzl, Grundsatzplädoyer für eine prinzipiengeleitete Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts, in Raffener (Hrsg), Stets den Idealen der Rechtsstaatlichkeit treu geblieben – Festschrift für Peter Pernthaler zum 80. Geburtstag (2015) 251 ff (261) mwH. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip in der Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips siehe zB Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² (2019) Rz 26 und umfassend Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ (2021) Rz 8.70 ff mzH; ausführlich auch Beiser, Steuern²¹ (2023) Rz 12 und 72 ff, mit speziellem Verweis auf Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (1981) 96: „Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt aber nicht nur nach einem objektiven, sondern auch nach einem subjektiven Nettoprinzip. Was der Steuerpflichtige notwendigerweise für seine Familie oder seiner Familie Existenz aufwenden muss, steht ihm zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung, er muss es von der Bemessungsgrundlage abziehen können.“ Siehe auch Beiser, Außergewöhnliche Belastungen für Hochwasseropfer, SWK 2002, S 719 ff (S 719 und S 721), wiederum mit Verweis auf Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (1981) 96 f: „Es gibt keinen Wertungsunterschied zwischen beruflichen Aufwendungen und zwangsläufigen privaten Aufwendungen. Sie alle mindern notwendigerweise die Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeitsregel und ihre konsequente Durchführung werden verletzt, wenn der Gesetzgeber zwangsläufige private Aufwendungen nicht oder nur zum Teil zum Abzug zulässt.“ Siehe weiters auch Englisch, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, in DStJG, Erneuerung des Steuerrechts, Band 37 (2014) 159 ff und G. Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, Gutachten zu den Verhandlungen des 19. Österreichischen Juristentages (IV/I, Steuerrecht; 2015) 102: „Dieses subjektive („private“) Nettoprinzip bringt zum Ausdruck, dass, soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen bzw familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, eine steuerliche Leistungsfähigkeit nicht vorhanden ist.“, mit Hinweis auf Seligman, The Income Tax (1911) 15 f. Zusammenfassend Pülzl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, ecolex 2003, 613: „Während das Leistungsfähigkeitsprinzip in Gestalt des objektiven Nettoprinzips der Verminderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage um Betriebsausgaben und Werbungskosten Rechnung trägt, postuliert es in der Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips die Steuerfreistellung jener Einkommensteile, die aufgrund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen keine steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren.“, mit Hinweis auf Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷ (2002) § 9 Rz 42 (aktuell: Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ [2021] Rz 8.42). Siehe auch die einführende Darstellung zum subjektiven Nettoprinzip bei Urnik, Abzugsfähige Sonderausgaben und Lenkung, SWK 2003, S 546 ff, ua mit Hinweis auf VfGH 12.12.1991, G 188, G 189/91 und G 290/91 sowie VfGH 17.10.1997, G 168/96 und G 285/96 und weiters VwGH 22.3.2010, 2010/15/0005, ÖStZB 2010/353, 544, mit Hinweis auf Doralt, EStG¹¹ (Stand: 1.7.2007) § 34 Tz 2 sowie VwGH 19.5.2020, Ro 2018/13/0016, ÖStZB 2020/115, 316, mit Hinweis auf Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (Stand: 1.5.2018) § 34 Tz 3. Zur Bedeutsamkeit des (subjektiven) Nettoprinzips für die steuerrechtliche Beratungspraxis siehe Strahl, Die Bedeutung der Grundprinzipien des Steuerrechts für die (Abwehr-)Beratung, KÖSDI 2003, 13833 ff. Gegen das subjektive Nettoprinzip als systemtragendes Subprinzip zuletzt Siegel, Ein ökonomisches Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips ist keine Provokation von Juristen – Zur Beziehung zwischen Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzip, DStR 2023, 1617 ff, in Replik auf Waldhoff, Steuerverfassungsrecht als Instrument eines prinzipiengeleiteten Steuerrechts – dargestellt anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips, DStR 2023, 381 ff und mit speziellem Hinweis auf die jüngeren Arbeiten von Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem BVerfG, 2011 und Kempny, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“, StuW 2021, 85 ff, der seinen Beitrag mit den Worten „Ein Valet dem ‚subjektiven Nettoprinzip‘“ beschließt, sowie denselben, Verfassungs- und unionsrechtliche Rahmenbedingungen der Besteuerung von Immobilien, in DStJG, Immobilien im Steuerrecht (Band 44, 2022) 39 ff (44) jeweils mwH. Die unterschiedlichen Positionen prägnant gegenüberstellend Kudert/Höppner/Porebski, Eine ökonomische Betrachtung zur Übermaßbesteuerung von veranlagten Einkünften beschränkt Einkommensteuerpflichtiger, StuW 2022, 258 ff (261).

- 17 Pülzl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, ecolex 2003, 613 und derselbe, Wann ist eine Belastung außergewöhnlich? ÖStZ 2001/419, 223; siehe auch Beiser, Außergewöhnliche Belastungen für Hochwasseropfer, SWK 2002, S 719 ff (S 719 und S 721): „Die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen nach § 34 EStG ist ein Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips in Form des subjektiven Nettoprinzips.“ und die programmatische Feststellung von Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG¹⁰⁶ (Stand: Jänner 2001) § 33 A 1: „Grundgedanke der Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen ist es, die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.“

wendung steuerlich dann abzugsfähig sein soll, wenn eine anderweitige Berücksichtigung dieser Ausgaben vom Gesetz nicht vorgesehen ist.¹⁸ Die außergewöhnliche Belastung bildet somit die Nahtstelle zu der Sphäre, in der die Einkommensverwendung steuerlich endgültig irrelevant wird;¹⁹ Gewissheitsverluste sind damit vorprogrammiert.²⁰

Die gesetzlich verankerte Subsidiarität der außergewöhnlichen Belastung gegenüber Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben sowie die von Lehre und Judikatur in Anwendung gebrachten Abzugsschranken wie insbesondere Gegenwerttheorie, Vorteilsanrechnung und grundsätzliche Nichtberücksichtigung von Vermögensverlusten sind zwar durchaus geeignet, Siebwirkung zu entfalten, lösen aber – wie in 4., 6. und 7. gezeigt wird – nicht die Frage nach dem Begriffsinhalt indisponibler Einkommensverwendung als dem zentralen Parameter subjektiver Leistungsfähigkeit.²¹ Auch das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit ist für die Beantwortung der Frage nach den Grenzen der Indisponibilität wenig hilfreich.²² Dennoch weist die Hinterfragung dieser Abgrenzungsinstrumente den Weg für die anschließend fortzusetzende Suche nach der Grenzziehung zwischen disponibler und indisponibler Einkommensverwendung und – dies sei vorweggenommen – der damit einhergehenden zentralen Bedeutung des Tatbestandsmerkmals der Zwangsläufigkeit.²³

18 Vgl. Pülzl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, *ecolex* 2003, 613: „Zentraler Gedanke der Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen ist die Abdeckung jenes Spektrums der subjektiven Leistungsfähigkeit, welches die Nahtstelle zur steuerlich disponiblen Einkommensverwendung bildet.“, mit Hinweis auf Tipke/Lang, *Steuerrecht*¹⁷ (2002) § 9 Rz 85 (aktuell: Hey in Tipke/Lang, *Steuerrecht*²⁴ [2021] Rz 8.85); siehe auch Hey in Tipke/Lang, *Steuerrecht*²⁴ (2021) Rz 8.718, mit Hinweis auf BFH 18.3.2004, III R 31/02, BStBl 2004 II 867 und BFH 2.6.2015, VI R 30/14, BStBl 2015 II 775 und weiters Pülzl, Außergewöhnliche Belastung: Keine Zwangsläufigkeit bei üblicher Versicherungsmöglichkeit? RdW 2004/290, 309 sowie Geringer, Die Scheidung als außergewöhnliche Belastung, *SWK-Spezial Ertragsteuern* 2023, 130. Die Steuerfreistellung jener privaten Aufwendungen, die der Steuerpflichtige für sich und seine Familie zur Sicherung des notwendigen Lebensbedarfs tätigen muss, kann grundsätzlich auf unterschiedliche Weise erfolgen: Das Spektrum reicht vom Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage über Berücksichtigung beim Tarif bis hin zu Absetzbeträgen und Transferleistungen (dazu im Kontext der Familienbesteuerung Kristen, Familienbesteuerung [2000] und D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Schellmann/Tumpel, Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoptionen der Familienbesteuerung in Österreich, *SPRW* 1/2011-Steu 1 ff). Während der „gewöhnliche“ notwendige Lebensbedarf seit dem StRefG 2000, BGBl I 1999/106, im Wesentlichen über die erste Tarifstufe des § 33 Abs 1 EStG (tarifliche Nullzone), Absetzbeträge und Transferzahlungen steuerfrei gehalten wird, deckt § 34 EStG jenen Mindestbedarf ab, der infolge außergewöhnlicher Umstände über dem regelmäßigen steuerlichen Existenzminimum liegt und nicht bereits anderweitig Berücksichtigung findet (vgl. Pülzl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, *ecolex* 2003, 613 und G. Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, Gutachten zu den Verhandlungen des 19. Österreichischen Juristentages [IV/I, Steuerrecht; 2015] 103 und 109 f; zum Charakter der außergewöhnlichen Belastung als „steuerrechtlicher Auffangtatbestand“ siehe Fn 19 und Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht⁹³ [Stand: November 2011] § 33 Rn 1).

19 Vgl. Pülzl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, *ecolex* 2003, 613 und derselbe, Außergewöhnliche Belastung: Keine Zwangsläufigkeit bei üblicher Versicherungsmöglichkeit? RdW 2004/290, 309, jeweils mit Verweis auf Jakob/Jüptner, Zur Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen, *StuW* 1983, 206 ff (207). Als „Auffangtatbestand zur Messung subjektiver Leistungsfähigkeit“ (vgl. Jakob/Jüptner aaO [208]) ist das Rechtsinstitut der außergewöhnlichen Belastung dem Einkommensteuerrecht demnach immanent (Pülzl, Außergewöhnliche Belastung: Keine Zwangsläufigkeit bei üblicher Versicherungsmöglichkeit? RdW 2004/290, 309, mwH; so bereits J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer [1988] 581 ff).

20 Dazu insbesondere unten 8.

21 So bereits Pülzl, Außergewöhnliche Belastung: Keine Zwangsläufigkeit bei üblicher Versicherungsmöglichkeit? RdW 2004/290, 309 ff (310, Fn 9).

22 Siehe unten 5.

23 Siehe unten 8.

Es stellt sich also zunächst die Frage: Warum spielen Subsidiarität, Außergewöhnlichkeit, Gegenwerttheorie, Vorteilsanrechnung und Restriktion bei Vermögensverlusten für das Aufspüren der Grenzen indisponibler Einkommensverwendung eine nur untergeordnete Rolle?

4. Zur Subsidiarität

Die gesetzlich fixierte Subsidiaritätsklausel in § 34 Abs 1 letzter Satz EStG bestimmt, dass die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein darf.

Die Regelung ist als Grundvoraussetzung für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen²⁴ systematisch richtig vor der Auseinandersetzung mit den spezifischen Tatbestandsmerkmalen der Außergewöhnlichkeit in Abs 2 und der Zwangsläufigkeit in Abs 3 angesiedelt – anders übrigens als in Deutschland, wo die inhaltlich vergleichbare Subsidiaritätsregel, systematisch doppelt missverständlich, zum einen nach der Definition von Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit geregelt ist und zum anderen in ausschließlichem Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit stehend gesehen werden kann und damit als Einschränkung lediglich dieses Begriffes aufzufassen wäre.²⁵

§ 34 Abs 1 letzter Satz EStG ist angesichts des Charakters der außergewöhnlichen Belastung als „*Auffangtatbestand zur Messung subjektiver Leistungsfähigkeit*“²⁶ sowie der bereits in § 34 Abs 1 erster Satz EStG²⁷ iVm § 2 Abs 2 erster Satz EStG²⁸ normierten Rangfolge grundsätzlich bloß klarstellende Bedeutung beizumessen.

Da Betriebsausgaben oder Werbungskosten begrifflich gesehen keine privat veranlassenen Ausgaben wie Sonderausgaben iS des § 18 Abs 1 EStG oder eben außergewöhnliche Belastungen sein können,²⁹ erstreckt sich die Klarstellung auch auf nicht oder nur beschränkt abziehbare Aufwendungen, die nach ihrem konkreten Zusammenhang mit einer Einkunftsart dem Grunde nach Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.^{30, 31}

24 Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, ESt- und KöSt-Kommentar, EStG³⁰¹ (Stand: Dezember 2020) § 33 Anm 200 und 203.

25 Siehe Fn 24.

26 Dazu oben 3. (Fn 19).

27 § 34 Abs 1 erster Satz EStG lautet: „Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.“

28 § 2 Abs 2 erster Satz EStG lautet: „Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte [...] nach Abzug von Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) [...]“

29 Vgl. Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG¹⁸⁹ (Stand: September 2008) § 10 A 43, zum Verhältnis von Sonderausgaben und Betriebsausgaben/Werbungskosten.

30 So auch Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, ESt- und KöSt-Kommentar, EStG³⁰¹ (Stand: Dezember 2020) § 33 Anm 202, wenn er in der Berücksichtigung von der Einkommenserzielung dienenden Ausgaben als außergewöhnliche Belastung eine Vereitelung des objektiven Nettoprinzip und seiner planmäßigen Ausnahmen erblickt; in diesem Sinne auch die Rechtsprechung des BFH (siehe zB BFH 29.11.1991, III R 74/87, BStBl 1992 II 290 und BFH 14.5.2014, X R 23/12, BStBl 2014 II 684); dagegen wohl von einer konstitutiven Wirkung des § 34 Abs 1 letzter Satz EStG ausgehend VwGH 10.4.1981, 13/3437/80, Originalentscheidung und VwGH 19.2.1992, 87/14/01116, ÖStZB 1992, 483.

31 Soweit Aufwendungen sowohl beruflich als auch privat veranlasst sind und der auf die Einkommensverwendung entfallende Teil als Sonderausgabe oder außergewöhnliche Belastung abzugsfähig ist, stellt sich angesichts des dabei grundsätzlich erforderlichen Zurücktretens von Aufteilungs- und Abzugsverbot (BFH 10.6.1986,

Dies gilt auch für den in § 18 Abs 6 EStG geregelten Verlustabzug, der als notwendige Ergänzung zur Gewinnermittlung getrennt von den übrigen Sonderausgaben zu betrachten ist.³² Verlustausgleichsverbote vermögen den grundsätzlichen Charakter von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ebenso wenig zu ändern wie die Qualifizierung einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei.³³

Die konstitutive Wirkung der Bestimmung erschöpft sich demnach darin, dass das Abzugsverbot als außergewöhnliche Belastung auch für jene Teile der Sonderausgaben gilt, die aufgrund der in § 18 EStG getroffenen Einschränkungen³⁴ dort keine Berücksichtigung finden.³⁵ Die Regelung offenbart ihren konstitutiven Zweck also in der bloßen Abgrenzung der dem Grunde nach abzugsfähigen Einkommensverwendung im Sonderausgabenbereich von jener im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung.

Mit der Grenzziehung zwischen disponibler und indisponibler Einkommensverwendung hat das wenig zu tun. Die Bestimmung stellt vielmehr eine dem § 20 EStG nachgelagerte Abgrenzungsstufe dar. Der eine Trennlinie zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung ziehende § 20 EStG³⁶ hindert die Geltendmachung als Sonderausgabe bzw. außergewöhnliche Belastung dann nicht, wenn die Aufwendungen dem Grunde nach weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Eine Klarstellung erfährt dieses Ergebnis durch § 20 Abs 3 letzter Satz EStG: Unter Beachtung von § 20

IX R 11/86, BStBl 1986 II 894 – zusätzlich zur Wortlautinterpretation des § 12 dEStG auch mit systematischen Argumenten – und daran anknüpfend BFH 22.6.1990, VI R 2/87, BStBl 1990 II 901; anders dagegen der VwGH, der sich insbesondere bei nicht [leicht] trennbaren Mischaufwendungen tendenziell für eine einheitliche Zuordnung zu einzelnen Ausgabenkategorien ausspricht – siehe dazu zB die allgemeinen Ausführungen in VwGH 28.11.1978, 1951/76, ÖStZB 1979, 153 und VwGH 21.9.1982, 82/14/183, ÖStZB 1983, 179, jeweils zur Abgrenzung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten und Sonderausgaben) die Frage nach der Abgrenzung dieser Aufwendungen. Lässt der herangezogene Aufteilungsmaßstab eine einwandfreie Trennung der beruflich und privat veranlassten Aufwendungen nicht zu oder ist die Abgrenzung schwer durchführbar, ist die Aufteilung mE grundsätzlich im Schätzungsweg vorzunehmen (ebenso *Kulosa* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, ESt- und KöSt-Kommentar, EStG³⁰⁸ [Stand: Dezember 2021] § 10 Anm 18 und *Söhn* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG¹⁸⁹ [Stand: September 2008] § 10 A 49).

32 So auch die Erläuterungen zum Entwurf des EStG 1988, ÖStZ 1988, 119 ff, 125, die die Verlagerung des Verlustabzugs in den Abs 6 des § 18 EStG mit der gesetzessystematischen Trennung von den übrigen Sonderausgaben begründen.

33 Ebenso *Arndt* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG¹⁰⁶ (Stand: Jänner 2001) § 33 C 36 und C 63 „Liebhaberei“ und *Nacke* in *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht⁹³ (Stand: November 2011) § 33 Rn 62; hinsichtlich der Liebhabereiaufwendungen einschränkend, im Ergebnis aber gleichfalls gegen eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung *Kanzler* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, ESt- und KöSt-Kommentar, EStG³⁰¹ (Stand: Dezember 2020) § 33 Anm 202 und 300 „Liebhaberei“.

34 Vgl zB die Dreifachbeschränkung bei den früheren „Topfsonderausgaben“ (§ 18 Abs 1 Z 2 ff iVm Abs 3 Z 2 EStG) und die betragsmäßigen Beschränkungen bei Kirchenbeiträgen (§ 18 Abs 1 Z 5), freigebigen Zuwendungen (§ 18 Abs 1 Z 7 ff EStG) sowie bei der thermisch-energetischen Gebäudesanierung und beim Heizkesselextausch (§ 18 Abs 1 Z 10 EStG).

35 Dagegen hat der deutsche Gesetzgeber mit dem Steueränderungsgesetz 1968 vom 20.2.1969 (BGBl 1969 I 141, BStBl 1969 I 116) Zweifel an der Interpretation des § 33 Abs 2 zweiter Satz dEStG (entspricht grundsätzlich § 34 Abs 1 letzter Satz oEStG), Sonderausgaben über die gezogenen Höchstgrenzen hinaus nicht mehr als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, durch Anfügen eines Halbsatzes an § 33 Abs 2 zweiter Satz dEStG, wonach bestimmte Sonderausgaben grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung absetzbar bleiben, sofern sie durch die Sonderausgabentatbestände des § 10 dEStG nicht berücksichtigt werden, den Boden entzogen. Zum ebenfalls klaren Standpunkt der deutschen Judikatur siehe zB BFH 23.2.1968, VI R 131/67, BStBl 1968 II 406 (ergangen zur Rechtslage vor dem StAG 1968) und BFH 7.11.2000, III R 23/98, BStBl 2001 II 338 ff.

36 Vgl zB *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ (Stand: 1.5.2018) § 20 Tz 3.