

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 2556/2015-12

22. September 2016

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des
Präsidenten

Dr. Gerhart HOLZINGER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin

Dr. Brigitte BIERLEIN

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Mag. Dr. Eleonore BERCHTOLD-OSTERMANN,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER und

DDr. Christoph GRABENWARTER

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Dr. Lisa Marie PÖTZELBERGER

als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache des ***** , ***** , *****
** ***** , vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Dr. Helmut Blum, Mozart-
straße 11/6, 4020 Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom
9. November 2015, Z RV/5100721/2013, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sit-
zung gemäß Art. 144 B-VG zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerdeführer ist durch das angefochtene Erkenntnis im verfas-
sungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor
dem Gesetz verletzt worden.

Das Erkenntnis wird aufgehoben.

- II. Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, dem Beschwerdeführer
zuhanden seines Rechtsvertreters die mit € 2.856,- bestimmten Prozesskos-
ten binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Der Beschwerdeführer beantragte in der Arbeitnehmerveranlagung 2011 eine 1
Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen in Höhe von
€ 20.406,77 für seinen zu 80% behinderten Sohn. Dieser lebt seit 8. September
2009 in der sozialen Einrichtung für mehrfach beeinträchtigte Menschen "Mira-
vita" Waldzell im Innviertel. Der Beschwerdeführer machte in der Arbeitnehmer-
veranlagung 2011 insbesondere die Fahrtkosten zwischen dem Nebenwohnsitz
"Miravita" Waldzell und dem Hauptwohnsitz Ried im Innkreis geltend.

2. Mit Bescheid vom 11. April 2013 anerkannte das Finanzamt außergewöhnliche 2
Belastungen in Höhe von € 4.567,97. Die Fahrtkosten zwischen dem Neben-
wohnsitz "Miravita" Waldzell und dem Hauptwohnsitz Ried im Innkreis waren
darin nicht enthalten. Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer am
10. Mai 2013 Berufung. Darin führte der Beschwerdeführer unter anderem aus,
dass sein Sohn in der Regel wochentags bei "Miravita" Waldzell (Wohnhaus und
Behindertenwerkstätte) untergebracht und beschäftigt sei und beantragte noch-

mals, die Fahrten vom Hauptwohnsitz Ried im Innkreis zur Behindertenwerkstätte "Miravita" Waldzell auf Grund der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Mai 2010, 2007/15/0309, zu berücksichtigen.

3. Das Bundesfinanzgericht wies mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis vom 9. November 2015 die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass der Beschwerdeführer eine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 erhalte und das zur Folge habe, dass statt des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 der Freibetrag nach § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 430/2010 (in der Folge: VO über außergewöhnliche Belastungen), zur Anwendung komme.

Der Sohn des Beschwerdeführers sei in einem Wohnheim mit Vollbetreuung untergebracht. Der Anspruch auf das – den Pauschbetrag übersteigende – Pflegegeld sei für die Dauer der Unterbringung auf den Kostenträger (Land Oberösterreich) übergegangen. Die Anrechnung des Pflegegeldes auf den Pauschbetrag habe dennoch stattzufinden.

Nach § 5 Abs. 3 der VO über außergewöhnliche Belastungen seien zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 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. Der Beschwerdeführer habe unter diesem Titel die Anerkennung von Unterbringungs- und Betreuungskosten, Fahrtkosten, Behandlungsbeiträgen, Rezeptgebühren und Arztkosten als außergewöhnliche Belastungen beantragt. Das Finanzamt sei richtigerweise davon ausgegangen, dass der Kostenbeitrag zum Wohnheim, die Rezeptgebühren, die Honorarnoten eines behandelnden Arztes, die Behandlungsbeiträge der BVA sowie die Fahrtkosten zu Therapien, zu Arztbesuchen und zur Apotheke zur Gänze oder teilweise als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen waren.

Die zusätzlichen Fahrtkosten, die auf Grund der Fahrten zwischen Hauptwohnsitz (Elternhaus) und Nebenwohnsitz ("Miravita") des Sohnes des Beschwerdeführers entstehen würden, stünden jedoch nicht im Zusammenhang mit der Heilbehandlung und seien damit auch nicht zwangsläufig erwachsen. Sie seien daher nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.5.2010,

2007/15/0309) liege ein Sachverhalt zu Grunde, der mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar sei, weil im vorliegenden Fall keine Fahrten zu einer Sonder- oder Pflegeschule bzw. Behindertenwerkstätte vorliegen würden. Zudem seien die Fahrtkosten zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz nicht außergewöhnlich, weil solche Fahrten auch bei nicht behinderten Personen anfallen würden.

4. In der auf Art. 144 B-VG gestützten Beschwerde macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG) geltend und führt begründend aus, die Versagung der Anerkennung der Fahrtkosten zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz als außergewöhnliche Belastungen sei nicht nachvollziehbar begründet: Es sei willkürlich, wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgehe, dass die Kosten nicht "zwangsläufig" entstehen würden, denn die Aufenthalte in der gewohnten Umgebung seien wichtig für die seelische Gesundheit seines Sohnes. Außerdem seien die Fahrtkosten "außergewöhnlich", weil diese Kosten im Falle eines gesunden Kindes nicht anfallen würden. Ein erwachsenes gesundes Kind würde man nicht jedes Wochenende vom Nebenwohnsitz zum Hauptwohnsitz transportieren.

7

5. Das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht legten die Verwaltungs- und Gerichtsakten vor, erstatteten jedoch keine Gegenschrift.

8

II. Rechtslage

1. § 34 EStG 1988, idF BGBl. I 111/2010 lautet auszugsweise:

9

"§ 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

(4) bis (5) [...]

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

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.

- 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.

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- 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.

(7) bis (9) [...]"

2. Die §§ 1, 4 und 5 der VO über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 430/2010 lauten:

10

"§ 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 Abs. 3 EStG 1988),

- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder

- 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, 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.

§ 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.

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

(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."

III. Erwägungen

1. Die – zulässige – Beschwerde ist begründet: 11
2. Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg 10.413/1985, 14.842/1997, 15.326/1998 und 16.488/2002) nur vorliegen, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn es bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt hat. Ein willkürliches Verhalten des Verwaltungsgerichtes, das in die Verfassungssphäre eingreift, liegt unter anderem in einer gehäuften Verkennung der Rechtslage, aber auch im Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt (zB VfSlg 8808/1980 mwN, 14.848/1997, 15.241/1998 mwN, 16.287/2001, 16.640/2002). 12
3. Ein solcher Fehler ist dem Bundesfinanzgericht unterlaufen: 13

3.1. Gemäß § 5 Abs. 3 VO über außergewöhnliche Belastungen sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 (Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird) auch Aufwendungen gemäß § 4 (nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung) sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. 14

3.2. Das Bundesfinanzgericht führte hinsichtlich der Nichtanerkennung der Fahrtkosten zwischen der Behinderteneinrichtung "Miravita" (Nebenwohnsitz) und dem Elternhaus des Sohnes des Beschwerdeführers (Hauptwohnsitz) in seiner Entscheidung wörtlich aus: 15

"Zusätzlich machte der Beschwerdeführer Fahrtkosten für 3.500 km (40 Fahrten á 25 km zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz seines Sohnes) geltend. Bei diesen Fahrten handelt es sich jedoch um keine im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Kosten, sodass diese nicht zwangsläufig erwachsen, auch wenn davon ausgegangen werden kann, dass sie therapeutisch einen positiven Effekt erzielen. Sie sind daher als außergewöhnliche Belastung nicht abzugsfähig.

In dem in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Erkenntnis (VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309) hat der Verwaltungsgerichtshof neben den Kosten des Besuches einer Sonderschule auch die Fahrtkosten zur Sonderschule als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt ist jedoch auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Der Sohn des Beschwerdeführers lebt unter der Woche in einem Wohnheim für beeinträchtigt[e] Menschen und ist dort in die Tagesstruktur (Fähigkeitsorientierte Aktivität) eingebunden. Es erfolgen von dort keine Fahrten zu einer Sonder- bzw. Pflegeschule oder einer Behindertenwerkstätte."

3.3. Das Bundesfinanzgericht geht in seiner Begründung somit davon aus, dass die Fahrten zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz weder zwangsläufig noch außergewöhnlich seien, da sie nicht außerhalb des Üblichen lägen, fielen doch auch bei nicht behinderten Personen derartige Kosten an. Auch erfolgten keine Fahrten zu einer Sonder- bzw. Pflegeschule oder einer Behindertenwerkstätte. 16

3.3.1. Damit verkennt das Bundesfinanzgericht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insofern, als der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2007/15/0309, Mehraufwendungen für Fahrtkosten zu einer Sonderschule im Hinblick auf die Behinderung des Kindes als außergewöhnliche 17

Belastungen anerkennt, und vor dem Hintergrund, dass sie vom gesetzlich formulierten Zweck des Pflegegeldes nicht erfasst sind, diese ohne Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld gemäß § 5 Abs. 3 der VO über außergewöhnliche Belastungen in voller Höhe zum Abzug zulässt. Diese Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes gründet auf der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, wonach Aufwendungen, bei denen die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 vorgesehene Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre, erst durch die gesetzeskonforme Anwendung der VO über außergewöhnliche Belastungen von der Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld ausgenommen werden (VfSlg. 16.839/2003).

3.3.2. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sind aber Fahrtkosten für ein behindertes Kind für den Besuch einer Sonder- oder Pflegeschule als außergewöhnliche Belastungen iSd § 5 Abs. 3 der VO über außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Gleiches gilt für Fahrtkosten anlässlich der Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte. Sofern Kosten für ein Wohnheim mit "Tagesstruktur (Fähigkeitsorientierte Aktivität)" nicht als für eine Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte anfallend qualifiziert werden können – von letzterem geht das Bundesfinanzgericht ohne weitere Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen zum Inhalt der Tätigkeit im Rahmen einer Tagesstruktur mit "Fähigkeitsorientierter Aktivität" aus – rechnen Fahrtkosten, die, wie im vorliegenden Fall, der Erzielung eines positiven therapeutischen Effektes dienen, in gesetzeskonformer Interpretation zu den Kosten für die Heilbehandlung gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen (vgl. nochmals VfSlg. 16.839/2003 und VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309).

18

3.4. Indem das Bundesfinanzgericht die Rechtslage in einem entscheidenden Punkt verkannt hat, hat es Willkür geübt.

19

IV. Ergebnis

1. Der Beschwerdeführer ist somit durch das angefochtene Erkenntnis im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden.

20

Das Erkenntnis ist daher schon aus diesem Grund aufzuheben.

21

2. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden. 22
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 88 VfGG. In den zugesprochenen Kosten ist Umsatzsteuer in Höhe von € 436,– sowie Eingabengebühr gemäß § 17a VfGG in der Höhe von € 240,– enthalten. 23

Wien, am 22. September 2016

Der Präsident:

Dr. HOLZINGER

Schriftführerin:

Dr. PÖTZELBERGER