

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.01.2013

Geschäftszahl

2009/15/0094

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 Spittal Villach in 9800 Spittal an der Drau, Dr. Arthur-Lemisch Platz 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 20. März 2009, Zl. RV/0117-K/08, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 (mitbeteiligte Partei: C B in J), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Mitbeteiligte, dem vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen für das Streitjahr ein Grad der Behinderung von 80% bescheinigt wurde, machte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2006 den Behindertenfreibetrag nach § 35 Abs.3 EStG 1988, die pauschalen Freibeträge für Diätverpflegung (Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit) und für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung sowie Ausgaben für Kosten der Heilbehandlung (Medikamente, Arzt, Therapien) samt den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten (Kilometergeld) nach den §§ 2 Abs. 1, 3 Abs. 1 und 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (im Folgenden: Verordnung über außergewöhnliche Belastungen), geltend.

Vom Finanzamt wurden die im Zusammenhang mit der Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten mit der Begründung, dass diese bereits durch den pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung abgedeckt seien, nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Dagegen wandte sich der Mitbeteiligte mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der - im Rahmen eines Erörterungsgesprächs eingeschränkten - Berufung statt. Sie stellte fest, dass der Beschwerdeführer die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung eines Freibetrages nach § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen erfüllt habe und die nach wie vor geltend gemachten Fahrtkosten im Zusammenhang mit Heilbehandlungsmaßnahmen im Sinne des § 4 der Verordnung stünden. Sodann führte sie aus, dass durch den in § 3 Abs. 1 der angeführten Verordnung normierten Pauschbetrag jener Mehraufwand als außergewöhnliche Belastung abgegolten werde, der einem Behinderten "durch die nicht berufliche Mehrbenützung - also sämtliche Privatfahrten - des Pkws gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entsteht". Daher sei dem Mitbeteiligten zuzustimmen, dass die in Rede stehenden Fahrtaufwendungen im Zusammenhang mit Heilbehandlungsmaßnahmen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, weil auch erheblich gehbehinderten Personen, "die sich sowohl krankheits- als auch behinderungsbedingt einer Heilbehandlung iSd § 4 der VO unterziehen müssen durch den kausalen Zusammenhang dieser erforderlichen (notwendigen) Fahrten nicht regelmäßig anfallende Mehraufwendungen" entstünden. Es stelle überdies eine unsachliche Differenzierung mit der Folge einer klaren Benachteiligung dar, "einer gehbehinderten Person, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benötigt, zumal dieser ja die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung unzumutbar ist, einen nachgewiesenen und nicht regelmäßig anfallenden Mehraufwand (Fahrtkostenaufwand) im Zusammenhang einer Heilbehandlung zu versagen, hingegen einer nicht gehbehinderten Person einen derartigen und ebenso nicht regelmäßig anfallenden Mehraufwand (Fahrtkostenaufwand zufolge Benützung des eigenen Pkws) jedoch als außergewöhnliche Belastung iSd § 4 der VO zu gewähren".

Dagegen wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes gemäß § 292 BAO, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 34 EStG 1988 in der Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201, und des AbgÄG 1997, BGBl I Nr. 9/1998 lautet auszugsweise:

"§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

...

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

...

- 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.

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.

..."

§ 35 leg. cit. in der ab 1. Jänner 2005 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 180/2004) lautet auszugsweise:

"§ 35. (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige

Behinderung,

...

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften

für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

...

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von ein Freibetrag von Euro

25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726

...

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

...

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

..."

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, die in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

"§ 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 benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro (2.100 S) monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

...

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

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass mit der Inanspruchnahme des Freibetrages für ein Kraftfahrzeug alle "Mehraufwendungen für Fahrten mit diesem Kfz abgegolten" seien und die Rechtsansicht der belangten Behörde zu einer doppelten Berücksichtigung jener Fahrtkosten führe, die im Zusammenhang mit Heilbehandlungen anfielen. Unter dem Titel "Eventualbegehren" trägt das Finanzamt weiters vor, dass der pauschale Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung Mehraufwendungen abgelte, die entstünden, weil ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden könne. "Allenfalls könnte daher für Fahrten iZm der Heilbehandlung der durch den Freibetrag nicht abgedeckte 'Sockelbetrag' im Ausmaß des öffentlichen Verkehrsmittels als außergewöhnliche Belastung in Anspruch genommen werden. Bei der von der belangten Behörde eingeschlagenen Vorgangsweise wird dieser 'Mehr'aufwand doppelt berücksichtigt, was zu einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Berufungsentscheidung führt."

Mit diesem Vorbringen ist das Finanzamt nicht im Recht.

Mit dem pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung werden nach § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen "Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann" abgegolten. Dass durch die Inanspruchnahme dieses Freibetrages alle "Mehraufwendungen für Fahrten mit diesem Kfz abgegolten" sind, ist aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 nicht ableitbar. Es ist somit nicht als rechtswidrig zur erkennen, wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen ist, dass durch den Freibetrag nur jener Mehraufwand abgedeckt wird, der Behinderten "durch die nicht berufliche Mehrbenützung - also sämtliche Privatfahrten - des Pkws gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entsteht".

Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten zählen (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III, § 34 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte", "Fahrtkosten" sowie "Krankenkosten", jeweils mit weiteren Nachweisen). Geht man davon aus, dass durch den Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung nur jener Mehraufwand abgedeckt wird, der einem Behinderten für gewöhnlich entsteht, weil er infolge seiner Behinderung kein Massenverkehrsmittel benützen kann, stellen die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Wien, am 23. Jänner 2013