

FR_GERICHTE 604 2014 85 vom 2. September 2015

FR Kantonsgericht, 2015-09-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_85

FR: FR_GERICHTE 604 2014 85 du 2 septembre 2015

IT: FR_GERICHTE 604 2014 85 del 2 settembre 2015

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

a) Mit Beschluss vom 25. Juni 2003 hat der Bundesrat das Behindertengleichstellungsgesetz (BehiG; SR 151.3), das von den eidgenössischen Räten am 13. Dezember 2002 verabschiedet worden war, auf den 1. Januar 2004 in Kraft gesetzt. Damit waren - ab dem 1. Januar 2005 - auch Änderungen im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) verbunden. So wurde der bisherige gemeinsame Abzug für die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten nunmehr aufgeteilt, wobei die (selbst getragenen) behinderungsbedingten Kosten aufgrund des neuen Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG vollumfänglich, d.h. ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes, zum Abzug gebracht werden können. Demgegenüber können gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG von den Einkünften die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Per-

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 sonen nur abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26 - 33) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat zur näheren Erläuterung der diesbezüglich neuen Bestimmungen des DBG das vorne bereits erwähnte KS Nr. 11 erlassen, welches das frühere Kreisschreiben Nr. 16 vom 14. Dezember 1994 ersetzte. Nach der Rechtsprechung kann die Verwaltung ihre Meinung bezüglich der Auslegung von Gesetzesbestimmungen in Weisungen verdeutlichen, um eine einheitliche Gesetzesanwendung zu sichern. Solche Weisungen haben keine Gesetzeskraft und binden weder die Bürger noch die Gerichte, ja nicht einmal die Verwaltung selbst. Sie befreien die Verwaltung nicht von der Aufgabe, die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Zudem dürfen sie den durch die höhere Norm, als deren Konkretisierung sie betrachtet werden, festgelegten Rahmen nicht verlassen. Mit anderen Worten können sie, sofern keine Lücke vorliegt, nichts anderes vorsehen, als was sich aus der Gesetzgebung oder der Rechtsprechung ergibt (BGE 133 II 305 / Pra 2008 265 E. 8.1). Soweit sich das Bundesgericht bisher mit dem KS Nr. 11 zu befassen hatte, hat es dieses als gesetzeskonform erachtet. Dabei ging es davon aus, dass der steuergesetzliche Begriff der Krankheitskosten restriktiv auszulegen ist, da es um eine Ausnahme vom Grundsatz geht, dass Lebenshaltungskosten nicht vom rohen Einkommen abgesetzt werden dürfen (vgl. Urteile BGer 2C_103/2009 vom 10. Juli 2009 in StE 2009 B 27.5 Nr. 15 und - zum alten

KS - 2A.390/2006 vom 28. November 2006 in RDAF 2006 II 409). b) Gemäss Ziff. 4.1 des KS Nr. 11 gilt als Mensch mit Behinderung eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- oder fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während mindestens eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird. Die Einschränkung der alltäglichen Verrichtungen, des sozialen Lebens, der Aus- oder Weiterbildung oder der Erwerbstätigkeit muss ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben (kausaler Zusammenhang). Der gesetzliche Abzug der behinderungsbedingten Kosten beruht auf dem Behindertenbegriff von Art. 2 Abs. 1 BehiG, welcher mit dem Begriff der Invalidität i. S. des Rechts über die Invalidenversicherung nicht deckungsgleich ist. Während die Invalidenvorsorge und -versicherung vor allem die durch die Arbeitsunfähigkeit entstandene Erwerbsunfähigkeit abdeckt, geht es beim Behindertengleichstellungsbegriff im Sinne von Art. 8 Abs. 4 BV und des Behindertengleichstellungsgesetzes um die soziale und berufliche Integration behinderter Menschen als vollwertige Mitglieder der Gesellschaft. Aus dieser Sicht ist zu beurteilen, ob die zum Abzug beantragten Kosten einer Massnahme zur Integration von körperlich, geistig und psychisch behinderten Menschen in die Gesellschaft dienen oder nicht. Zu beachten ist, dass solche Kosten - gleich wie auch die Abzüge für Krankheitskosten - von den Lebenshaltungs- und Luxuskosten abzugrenzen sind. Diese Überlegungen sind namentlich im Bildungsbereich von erheblicher Bedeutung, weil Bildung stets zu besseren Integrationschancen führt. Die Förderung behinderter Menschen gerade im Bildungsbereich kommt jetzt auch in Art. 62 Abs. 3 BV (Anspruch auf Sonderschulung aller behinderten Kinder bis zum vollendeten 20. Altersjahr, in Kraft seit 1. Januar 2008) zum Ausdruck und entspricht auch einer der Zielsetzungen des Behindertengleichstellungsgesetzes. Da der berufliche Erwerb für die meisten Menschen die wirtschaftliche Existenz sichert, sollen auch Jugendliche mit Lernbehinde-

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 rungen einen ihren Fähigkeiten entsprechenden Beruf erlernen können. Gemäss Art. 1 Abs. 2 BehiG soll durch entsprechende Rahmenbedingungen den Menschen mit Behinderungen erleichtert werden, am gesellschaftlichen Leben teilzunehmen und insbesondere selbstständig soziale Kontakte zu pflegen, sich aus- und fortzubilden und eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Das Behindertengleichstellungsgesetz sieht daher auch eine Förderung von behinderten Jugendlichen bei der Ausbildung vor, indem z.B. die Verwendung von behindertenspezifischen Hilfsmitteln und der Beizug notwendiger persönlicher Assistenz ermöglicht und die Dauer sowie Ausgestaltung des Bildungsangebots den spezifischen Bedürfnissen Behinderter angepasst wird (Art. 1 in Verbindung mit Art. 2 Abs. 5 Bst. a und b BehiG). Bei Betroffenen im Kindes- und jugendlichen Alter, denen der alleinige Besuch der Regelschule nicht möglich ist oder die mit dem Besuch der ordentlichen Ausbildungsstätten aufgrund ihrer Behinderung das Bildungs- oder Berufsziel nicht erreichen können, kommen vor allem sonderpädagogische Massnahmen zum Tragen. Das gilt namentlich auch bei Sprach- und Aufmerksamkeitsstörungen (etwa bei einem POS), wo sich der Besuch einer Privatschule oder einer anderen privaten Institution unter Umständen als adäquate Massnahme erweisen kann (Urteil BGer 2C_588/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.2 und 3.3 mit weiteren Hinweisen; siehe auch Urteil Vger AG vom

20. Januar 2006 in StE 2007 B 27.5 Nr. 12 in Bezug auf Le-gasthenie). Im KS Nr. 11, Ziff. 4.3.10, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die Kriterien aufgestellt, wann die durch den Besuch einer Privatschule bedingten Mehrkosten als behinderungsbedingte Kosten zu verstehen sind. Danach liegen solche Kosten dann vor, wenn es sich beim Besuch der Privat-schule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung des behinderten Kindes handelt. Nach dem Kreisschreiben muss die Notwendigkeit der Massnahme durch einen Bericht des Kantonalen schulpsychologischen Dienstes nachgewie-sen sein. In der kantonalen Rechtsprechung hat namentlich das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern in einem Entscheid vom 25. November 2008 (in LGVE 2008 II Nr. 19) diese Kosten näher umschrieben und zum genannten Kreisschreiben Stellung genommen: Dass die Kosten einer Pri- vatschule als notwendig erscheinen müssen, ergebe sich aus dem Kausalzusammenhang, der zwischen der Behinderung und den Mehrkosten für die Privatschule bestehen muss. Hingegen erweise sich das weitere Element, dass es sich um die einzig mögliche Massnahme handeln müsse, als zu eng, weil sie andere gleichwertige Massnahmen ausschliesse (E. 4a/bb/cc). Es sei daher im Einzelfall zu prüfen, ob eine andere, weniger kostspielige oder weitergehende Anordnung nicht ebenfalls zum Erfolg führen würde. Dabei müsse es für den Steuerpflichtigen auch möglich sein, den Nachweis durch ein Fachgutachten erbringen zu können, wenn ein Bericht des schul- psychologischen Dienstes nicht erhältlich sei. Diesen Ausführungen hat das Bundesgericht im vorne erwähnten Urteil (E. 3.4) beigepflichtet. c) Im vorliegenden Fall stellt die Veranlagungsbehörde die allgemeinen Voraussetzungen des zur Diskussion stehenden Abzugs nicht in Frage. Insofern besteht diesbezüglich kein Anlass zu einer näheren Überprüfung. Dies gilt umso mehr, als es die Vorinstanz auch im Anschluss an die Instruktionsmassnahmen nicht für nötig befand, Stellung zu nehmen und allfällige Diskussions- punkte aufzugreifen. Rechtsgenügend umstritten und zu prüfen ist somit einzig, ob es einerseits am nötigen Bericht des Kantonalen Schulpsychologischen Dienstes mangelt und ob andererseits dem eingereichten Arztzeugnis die erforderliche Tragweite abzusprechen ist. Im angefochtenen Einspracheentscheid wurde die Verweigerung des Abzugs einzig damit begrün- det, dass kein Bericht des Kantonalen schulpsychologischen Dienstes vorliege, wonach es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 angemessene schulische Ausbildung des Sohnes der Beschwerdeführer handle. Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren entsprechende Unterlagen eingefordert wurden. Im Verfahren vor dem Steuergerichtshof hat sich nun (im Rahmen der von Amtes wegen angeordneten Instruktionsmassnahmen) ergeben, dass die Beschwerdeführer mindestens seit 2009 wiederholt mit dem Kantonalen Schulpsychologischen Dienst in Verbindung standen. Zunächst wurde B._____ von der Lehrperson zur Abklärung einer allfälligen Rechenschwäche angemeldet. Nach Durchführung der diagnostischen Untersuchungen gelangte die zuständige Schulpsychologin FSP, G._____, in ihrem ersten Bericht vom 8. Juni 2009 (zusammenfassend) zum Schluss, es sei mit grosser Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass bei B._____ eine Rechenschwäche vorliege. Daher werde der Schule und den Eltern ein "Antrag für verstärkte Massnahmen" gestellt, um B._____ "die bestmögliche Förderung zukommen zu lassen". In der Folge wurde von der gleichen Schulpsychologin, wiederum auf Antrag der Lehrperson, abgeklärt, ob bei B._____ eine "Aufmerksamkeitsstörung mit oder ohne Hyperaktivität" vorliege. Im entsprechenden Bericht vom

E. 4

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2014 85)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.