

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse gegen den Bescheid des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11. Jänner 2011, betreffend Einkommensteuer 2009

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid vom 14. März 2011 bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte der Beschwerdeführer (Bf.) unter anderem außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.921,40 € für unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung für seine Tochter F, für die er erhöhte Familienbeihilfe und Pflegegeld ab Juli 2009 bezieht, geltend.

Mit Bescheid vom 14. März 2011 wurden von den beantragten Aufwendungen nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.405,40 € anerkannt.

Nicht anerkannt wurden die Aufwendungen u.a. für die musikalische Früherziehung, sowie die Fahrtkosten zu Spielothek, Mütterrunde und Veeh-Harfe. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass diese Ausgaben keine Kosten für Heilbehandlung oder Hilfsmittel darstellen.

Der Bf. wendet sich in seiner Beschwerde (Berufung) vom 14. März 2011 gegen die Nichtanerkennung dieser Kosten. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die Tochter spreche mit sechs Jahren noch immer nicht. Aufgrund dieses nicht normalen Entwicklungszustandes und der nicht im täglichen Leben üblichen Erscheinung probierte der Bf. nach Rücksprache mit fachlich versierten Personen (Kinderarzt, Logopäden) Unterricht in anderen Bereichen aus. Dabei handelt es sich um Leistungen, die die Sprachentwicklung positiv beeinflussen können.

Dabei handelt es sich um:

a) musikalische Früherziehung (http://de.wikipedia.org/wiki/Musikalische_Fr%C3%BCherziehung)

Wesentliche Elemente sind:

1) Empfinden für rhythmische Abläufe in Sprache

2) Elementare Gehörbildung (Hören und Sprechen hängen unmittelbar zusammen)

Nach Anfängen wirklich elementarer Gehörbildung und Wahrnehmungsschulung (Geräusche erkennen, hohe und tiefe Töne unterscheiden etc.) sollte nach Empfehlung des Lehrplans des VdM die (zunächst absolute) Solmisation nach Zoltan Kodaly folgen, was in der Praxis selten stattfindet, da dieser Methode ein relativ hoher Abstraktionsgrad innewohnt. Moderne Methoden arbeiten z.B. mit vermenschlichten Solmisationssilben (z.B. Re = Rena, Mi = Mira, Fa = Fabian, ...) und beziehen die Handzeichen auf Eigenschaften dieser Charaktere. Unterstützend sind passende Illustrationen und Kompositionen wichtig: die Fähigkeit, ein erblich angelegtes absolutes Gehör auszubilden, nimmt mit zunehmendem Lebensalter der Kinder signifikant ab. Der (häufige, auch häusliche) Umgang mit feststehenden und auch später benannten Tonhöhen (vom Glockenspiel, Klavier, CD u.a.) im Vorschulalter hat für die Ausbildung eines absoluten Gehörs größte Bedeutung. Eine verantwortungsvolle musikalische Früherziehung sollte diese Entwicklung nicht forcieren, vor allen aber auch nicht vereiteln.

3) Musikalität beruhe zwar einerseits auf einer besonderen Begabung und Fortgeschrittene kommen auch nicht ohne kognitive Erkenntnisse und Fähigkeiten aus. Andererseits beruhe sie in weiten Bereichen auf Fähigkeiten und Fertigkeiten im psychomotorischen Bereich. Diese lassen sich bereits auf den frühesten Entwicklungsstufen anlegen oder fördern und sich auch für andere Lebensbereiche nützlich.

Welche Erfolge sich mit einer derartigen frühen Immersion in eine musikalisch geprägte Umgebung erzielen lassen, deuten die Extrembeispiele von Wunderkindern wie Wolfgang Amadeus Mozart an. Musik könnte darüber hinaus eine therapeutische Funktion für Eltern und Kinder wahrnehmen.

b) Veeh-Harfe (<http://de.wikipedia.org/wiki/Veeh-Harfe>)

Die Veeh-Harfe ist ein Zupfinstrument, das Ende der 1980er Jahre von dem Landwirt Hermann Veeh aus der Akkordzither entwickelt wurde. Veeh konzipierte die Harfe und eine entsprechende Notenschrift für seinen mit dem Down-Syndrom geborenen Sohn Andreas.

Das Instrument gibt es in verschiedenen Größen und mit unterschiedlichen Besaitungen. Das Schallloch befindet sich im Boden der Veeh-Harfe, auf die plane Decke wird ein Notenblatt unter die Saiten geschoben. Der Verlauf von Melodien und Begleitstimmen ist so notiert, dass die Notenköpfe der einzelnen Stimmen direkt unter den zu zupfenden Saiten stehen. Auf diese Weise kann ein musikalischer Laie unmittelbar ein Musikstück spielen, indem er die untereinander verbundenen Noten in der vorgegebenen Reihenfolge zupft. Neben Volksliedern und einfachen Stücken kann auf der Veeh-Harfe auch Konzertmusik solo und im Ensemble gespielt werden.

Das Instrument werde an mehreren deutschen Musikschulen unterrichtet und in der sozialen Arbeit und der Behindertenarbeit eingesetzt.

Frau X verwendet dieses Instrument speziell für Menschen mit besonderen Bedürfnissen im Z (Verein H).

c) Spielothek (<http://wien.hilfswerk.at/b1989m820>)

Das sei kein Spielplatz, sondern ein Spiel-, Erlebnis- und Freizeitraum für Familien mit behinderten und entwicklungsverzögerten Kindern in Alter von 0-12 Jahren.

Das Betreuungsteam bestehe aus fachlich geschulten und langjährig erfahrenen Mitarbeiterinnen. Ein Zivildienstleistender und eine ehrenamtliche Mitarbeiterin ergänzen das Team. Das pädagogisch-therapeutisch ausgebildete Personal bietet Spielberatung und Begleitung beim Spiel.

Es gibt auch einen Snoezelenraum. Das aus den Niederlanden stammende Konzept des "Snoezelen" wurde Ende der 1970er Jahre entwickelt, um Menschen mit sensorischen Störungen und schweren Behinderungen adäquate Freizeit- und Erholungsmöglichkeiten zu bieten.

Der Bf. ersucht um Anerkennung von Leistungen, die die Sprachentwicklung positiv beeinflussen könnten.

Rechtslage

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

Zunächst darf es sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln. Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein. Ist es zu einem derartigen Vermögensabfluss gekommen, setzt dessen Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 weiters voraus, dass die Belastung außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a.

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 (z.B. Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 3. Teilstrich EStG 1988). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

§ 5 Abs. 1 der zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 (nachfolgend: BMF-VO) lautet: 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 € vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind nach § 5 Abs. 3 BMF-VO auch Aufwendungen gemäß § 4 BMF-VO sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Nach § 4 BMF-VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die in § 4 BMF-VO genannten Mehraufwendungen sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 BMF-VO).

Voraussetzung für eine steuerliche Berücksichtigung ist aber ein entsprechender Kostennachweis. Der Steuerpflichtige hat zudem einen allfälligen Kostenersatz für die konkrete Heilbehandlung durch Sozialversicherungsträger oder andere Institutionen (wie z.B. private Versicherungen) bekannt zu geben, da insofern keine Belastung des Einkommens des Abgabenpflichtigen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung, zu der auch die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen zu zählen ist, in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und glaubhaft zu machen sind. Der Grundsatz der Amtsweigigkeit tritt insofern in den Hintergrund, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 34 Abs. 1, Rz 5 und die dort zitierte Judikatur). Nachzuweisen ist auch die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen.

Die in § 34 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifriger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet (vgl. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116). Für Krankheitskosten fordert der Verwaltungsgerichtshof deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates für die Kosten

aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen (UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06, UFS 19.11.2008, RV/0392-L/08).

Werden dabei Hilfsmittel oder Behandlungen angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, - etwa weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie, selbst bei einem weiten Begriffsverständnis, nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlungen qualifizierbar sind - kommt § 34 Abs. 6, fünfter Teilstrich EStG und damit die Gegenverrechnung mit einem Pflegegeldbezug zum Tragen. Auch bei derartigen Kosten bedarf es zudem eines entsprechenden Nachweises bezüglich der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

Bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, fehlt es am Merkmal der Zwangsläufigkeit. Dies trifft immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin zu. Jedoch ist den durch solche Maßnahmen verursachten Kosten die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 nicht von vorne herein bzw. in jedem Fall abzusprechen. Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird. Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme (UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06). Auch dem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt Indizwirkung zu. Doch sind dies keineswegs die einzigen Möglichkeiten einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen erlauben.

Aktenkundig ist ein Befund des Ambulatoriums A der VKKJ, in dem die regelmäßig erforderlichen ärztlichen Kontrollen ausgewiesen wurden. Weiters wurden die von den Kindeseltern organisierten Therapien, wie die musikalische Frühförderung angeführt. Eine ärztliche Verordnung für die medizinische Notwendigkeit als Nachweis dafür, dass diese Therapien aus medizinischen Gründen zur Heilung und Linderung der Krankheit erforderlich wäre, findet sich in diesem vom Bf. der Behörde vorgelegten Befund nicht. Eine laufende ärztliche Kontrolle dieser Therapien erfolgte nicht. Auch Aufzeichnungen über den Therapieverlauf liegen nicht vor. Diese "Therapien" wurden weder ärztlich verordnet, noch wurden die Kosten von einem Sozialversicherungsträger ersetzt.

Der Bf. hat die durch die Behinderung bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit der musikalischen Früherziehung, Veeh-Harfe und Spielothek durch Vorlage geeigneter

Beweismittel im oben dargestellten Sinn, zum Beispiel durch Vorlage einer ärztlichen Verordnung oder entsprechender medizinischer Gutachten, nicht nachgewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Ausschluss der ordentlichen Revision gründet sich auf den in den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses als erschöpfend zu wertenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 19. Mai 2014