

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stöger & Partner Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, 3580 Horn, Riedenburgstraße 3, über die Beschwerde vom 24.10.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 25.09.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Als der im Spruch angeführte Bescheid angefochten wurde, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelnerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An seine Stelle trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiterführt. Mit Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit (01.01.2014) haben sich die Bezeichnungen der Rechtsmittel geändert. Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtsübliche Terminologie: „*Berufungen*“ werden als „*Beschwerden*“ bezeichnet, „*Berufungsvorentscheidungen*“ als „*Beschwerdevorentscheidungen*“ und „*Berufungswerber*“ als „*Beschwerdeführer*“ (Bf.).

2. Der Bf. erklärte u.a. die Ausgaben für therapeutisches Reiten („Hippotherapie“) seiner Tochter als außergewöhnliche Belastung, die mit den Honorarnoten vom 10.09.2012 und 10.11.2012 in Rechnung gestellt wurden.

Die Hippotherapie war eine durch nichtärztliches Personal erbrachte Behandlungsleistung, die vor Behandlungsbeginn nicht ärztlich verschrieben wurde. Die Therapiekosten wurden nicht von der Sozialversicherung ersetzt. Diese Sachlage war der Grund dafür, dass die mit den Honorarnoten vom 10.09.2012 und 10.11.2012 in Rechnung gestellten Ausgaben im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 vom 25.09.2013 nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden.

Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 vom 25.09.2013 wurde am 26.09.2013 in die Databox zugestellt, war innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Beschwerde anfechtbar und wurde mit der Beschwerde vom 24.10.2013 angefochten.

In der Beschwerde beantragte der Bf., die Ausgaben für die Hippotherapie als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und legte folgendes, nicht datiertes und von einem Arzt verfasstes Schreiben vor: „*Gesundheitsattest Ist wegen folgender Krankheiten in meiner Behandlung: Diagnosen congen. phys. und psych. Behinderung eine Hippotherapie ist für dieses Krankheitsbild extrem förderlich!!*“.

Die Beschwerde wurde mit der Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2013 und folgender Begründung abgewiesen: Das vorgelegte Gesundheitsattest sei eine ärztliche Empfehlung und sei als solche keine die Zwangsläufigkeit bescheinigende ärztliche Verordnung sondern ein allgemein gehaltenes Gutheißen dieser Therapie. Die medizinische Zweckmäßigkeit und die daraus resultierende Zwangsläufigkeit von Behandlungskosten sei durch eine ärztliche Verordnung oder durch ein ärztliches Gutachten nachzuweisen. Eine im Nachhinein ausgestellte Bestätigung des behandelnden Arztes sei nicht ausreichend.

Die Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2013 wurde am 22.11.2013 in die Databox zugestellt, war innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Vorlageantrag anfechtbar und wurde mit dem Vorlageantrag vom 03.12.2013 angefochten.

Die Ausführungen im Vorlageantrag zusammenfassend wurde vorgebracht: Die Ausgaben seien entstanden, da diese Therapie nach Meinung von Ärzten den Gesundheitszustand verbessere. Eine „Empfehlung“ sei im medizinischen Sprachgebrauch üblich. Die Therapie sei im Vorfeld mit dem behandelnden Arzt besprochen worden. Die Sozialversicherung ersetze nicht die Kosten jeder ärztlich verordneten Behandlung. Die Eltern seien sittlich verpflichtet, alles zu unternehmen, um den Gesundheitszustand der Tochter zu verbessern. Die Therapie wäre nicht durchgeführt worden, wenn die Tochter nicht behindert wäre.

Dem Vorlageantrag war folgendes, nicht datiertes und von einem Arzt verfasstes Schreiben beigelegt: „*Gesundheitsattest Ist wegen folgender Krankheiten in meiner Behandlung: Diagnosen congen. phys. und psych. Behinderung eine Hippotherapie ist für dieses Krankheitsbild extrem förderlich!! Die Behandlung wurde mit mir vorher besprochen und die Behandlung verbessert den Gesundheitszustand meiner Pat. ...!*“

3. Lt. amtsärztlicher Bescheinigung vom 24.04.2001 ist die Tochter des Bf. wegen Encephalopathie seit ihrer Geburt zu 90% behindert. Sie bezieht Pflegegeld Stufe 4.

4. Die Internet-Recherche des Finanzamtes hatte ergeben, dass die Therapeutin nicht ärztlich geschult ist. Diese Feststellung wurde vom Bf. nicht bestritten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Da alle Rechtsmittel frist- und formgerecht eingebracht worden sind, ist über die Beschwerde „*in der Sache*“ zu entscheiden.

1. Beschwerdepunkt/e

In der Sache ist strittig, ob die Ausgaben für die Hippotherapie der Tochter außergewöhnlich belastend sind. Der Bf. behauptet, die Ausgaben seien zwangsläufig erwachsen und Eltern seien sittlich verpflichtet, alles zu unternehmen, um den Gesundheitszustand der Tochter zu verbessern.

2. Sach- und Beweislage

Der Entscheidung sind die amtsärztliche Bescheinigung vom 24.04.2001 iVm zwei Fassungen des Gesundheitsattest eines behandelnden Arztes, die Honorarnoten der Therapeutin, die Internet-Recherchen des Finanzamtes und damit folgende, sich daraus ergebende, Sach- und Beweislage zugrunde zu legen:

- 2.1. Die Tochter des Bf. ist wegen Enzephalopathie seit ihrer Geburt zu 90% behindert und bezieht Pflegegeld Stufe 4. Der das Gesundheitsattest ausstellende Arzt gibt an, dass er die Tochter des Bf. wegen einer „*congen. phys. und psych. Behinderung*“ behandelt.
- 2.2. Das Gesundheitsattest ist nicht datiert.
- 2.3. In beiden Fassungen des Gesundheitsattestes wird angegeben, dass eine Hippotherapie bei dem Krankheitsbild der congen. phys. und psych. Behinderung extrem förderlich sei. Die beiden Fassungen der Gesundheitsattestes unterscheiden sich dadurch, dass in der später vorgelegten Fassung auch angegeben wird, dass die Behandlung mit dem Arzt vorher besprochen worden sei und den Gesundheitszustand der Patienten verbessert habe.
- 2.4. Der Bf. hat nicht bestritten, dass die Therapeutin nicht medizinisch geschult ist.
- 2.5. Zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt gehört auch, dass die Ausgaben für die Hippotherapie von der Sozialversicherung nicht rückerstattet worden sind.

3. Rechtslage

Gemäß § 34 Abs 1 Einkommensteuergesetz – EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben

außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. Sie muss außergewöhnlich sein. 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen. 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 idgF ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 idgF erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 idgF beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

4. Rechtliche Würdigung und Entscheidung

4.1. Nach der ggstl. Sach- und Beweislage ist auszuschließen, dass die Ausgaben für die Hippotherapie Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Sonderausgaben sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind durch Krankheit verursachte Ausgaben außergewöhnlich, erwachsen tatsächlich und sind – da der Bf. als Vater unterhaltpflichtig ist – aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Die Ausgaben sind jedoch nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn sie mit der Heilbehandlung und/oder Heilbetreuung typischerweise verbunden sind (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109) und den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen, d.h. sie zu lindern oder das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden. Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, sind auch dann nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109). Behandlungskosten sind daher nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn die Behandlung tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkreten Krankheit beiträgt (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139).

Wie dem Gesundheitsattest und dem Beschwerdevorbringen sinngemäß zu entnehmen ist, soll der durch die Enzephalopathie verursachte körperliche und geistige Zustand der Tochter durch die Hippotherapie verbessert werden. Damit müssen aber objektiv nachprüfbarer Ergebnisse der Hippotherapie darüber vorliegen, dass sich der körperliche und geistige Zustand der Tochter durch die Hippotherapie verbessert hat. Zumindest müssen derartige Ergebnisse berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb nur die typischerweise anfallenden Kosten für Behandlungen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

Welche Behandlungen bei Enzephalopathie typischerweise erfolgreich angewendet werden, ist nachzuweisen. Da § 34 EStG 1988 idgF Steuerpflichtige abgabenrechtlich be-

günstigt, hat nach ständiger VwGH-Rechtsprechung Derjenige, der diese Begünstigung beansprucht, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0190), muss daher einen geeigneten Sachverhalt vortragen (VwGH 26.03.2003, 98/13/0072) und hat auch gegen die Anspruchsvoraussetzungen sprechende Gründe nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (VwGH 11.06.1991, 91/14/0052).

§ 34 EStG enthält keine Beweisregeln. Die Anspruchsvoraussetzungen sind nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.02.1999, 98/15/0036; 03.03.1992, 88/14/0011).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis dafür, dass eine Behandlung medizinisch notwendig ist. Dieser Nachweis kann jedoch auch mit anderen Beweismitteln geführt werden (medizinische Gutachten usgl.).

Reiten ist auch dann eine sportliche Betätigung für Jedermann, wenn Reiten als „Hippotherapie“ oder „therapeutisches Reiten“ angeboten wird. Da bei den Ausgaben für Reiten die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, gelten für die Nachweisführung oder Glaubhaftmachung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139; 15.09.1999, 93/13/0057 u.a.). Deshalb sind auch bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109; 19.02.1992, 87/14/0116).

Aus der OGH-Judikatur zu § 133 Abs 2 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz – ASVG ergibt sich, dass im Sozialversicherungsbereich eine nachträglich erstellte, ärztliche Expertise nicht generell als ungeeignet angesehen wird, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachzuweisen. Sie muss jedoch nach der Art medizinischer Gutachten erstellt sein.

Von dieser Rechtslage ausgehend ist über die Hippotherapie der Tochter festzustellen:

Die Gesundheitsatteste in beiden Fassungen sind keine ärztlichen Verordnungen oder Verschreibungen im Sinne verbindlicher Anordnungen im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes, was sich aus der fehlenden Datierung und dem allgemein gehaltenen und entsprechend unverbindlich formulierten Inhalt ergibt. Sie sind auch keine schlüssigen und damit nachvollziehbare medizinische Gutachten. Ob sich der körperliche und geistige Zustand der Tochter durch die Hippotherapie positiv verändert hat, geht aus den Gesundheitsattesten nicht hervor, da ihr Gesundheitszustand vor und nach der Hippotherapie darin nicht beschrieben wird.

Ob die Hippotherapie bei an Enzephalopathie Erkrankten wirkt oder nicht, ist nicht wissenschaftlich bestätigt, weshalb nicht nachgewiesen ist, dass eine Wirkung der Hippotherapie bei einer für die wissenschaftliche Bestätigung erforderlichen Zahl von Fällen eingetreten

ist. Deshalb konnte auch aufgrund bisheriger Erfahrungen kein Therapieerfolg bei der Tochter des Bf. erwarten werden.

Dass die Hippotherapie bei seiner Tochter gewirkt hat, hat der idF beweispflichtige Bf. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, da die Gesundheitsatteste aus den bereits aufgezählten Gründen (nicht datiert; allgemein gehaltener und entsprechend unverbindlich formulierter Inhalt; keine medizinische Gutachten) keine dazu geeigneten Beweismittel sind.

Davon abgesehen ist die Hippotherapie durch eine nicht ärztlich geschulte Therapeutin und offenbar auch ohne ärztliche Aufsicht durchgeführt worden, was mehr dafür als dagegen spricht, dass die Hippotherapie nicht medizinisch notwendig gewesen ist, da nur Behandlungen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern können (OGH 05.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Der idF beweispflichtige Bf. hat daher weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass die Ausgaben für die Hippotherapie der Tochter zwangsläufig erwachsen sind.

4.2. Sittliche Gründe ergeben sich aus den im mitteleuropäischen Kulturkreis allgemein anerkannten Normenkreisen der Sittlichkeit und/oder Sitte (VwGH 17.03.1971, 2130/70; VwGH 23.10.1984, 84/14/0081). Jemand darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können (VwGH 07.08.1992, 91/14/0139). Es reicht nicht aus, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert oder förderungswürdig erscheint (VwGH 17.12.1998, 97/15/0055; VwGH 23.04.1985, 84/14/0158) oder dass die Sittenordnung eine Handlung nur gutheißen (VwGH 21.09.1993, 93/14/0105). Die Sittenordnung muss dieses Handeln gebieten bzw. fordern (VwGH 09.09.1998, 94/14/0009).

Was die Sittenordnung oder das Rechtsgefühl der Allgemeinheit verlangt und wo der „unzureichende“ hohe moralische Druck endet, ist im Einzelfall nicht feststellbar und geht aus der VwGH-Rechtsprechung in VwGH 27.09.1995, 92/15/0214 und VwGH 28.01.2005, 2001/15/0173 nicht klar hervor. Was sittlich verpflichtend ist, kann jedoch davon abhängig gemacht werden, unter welchen Voraussetzungen die Allgemeinheit bereit ist, einen Kostenbeitrag zu leisten. Bei Krankheits- und Behandlungskosten leistet die Allgemeinheit ihren Beitrag durch zumindest teilweise Kostenübernahme von Sozialversicherungen. Eine Kostenübernahme hat nicht stattgefunden, weshalb davon auszugehen ist, dass die Ausgaben einer sportlichen Betätigung nach der mitteleuropäische Sittenordnung auch dann nicht sittlich verpflichtend zu tätigen sind, wenn die Tochter behindert ist.

4.3. Die v.a. Ausführungen zusammenfassend, hat der Bf. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass die Ausgaben für die Hippotherapie zwangsläufig erwachsen sind und dass er sittlich verpflichtet gewesen ist, diese Ausgaben zu tätigen. Das Beschwerdebegehren ist daher abzuweisen.

5. Revision

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Grundsätzlich bedeutende Rechtsfragen musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten, da der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfragen, was zwangsläufig und/oder sittlich verpflichtend ist, bspw. in VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109, und VwGH 27.09.1995, 92/15/0240, beantworten hat.

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 8. Mai 2017