



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 5 im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Bw., vertreten durch StbGmbH&CoKG, vom 29. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 28. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 28. März 2012 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Berufungswerber (Bw.) ist Angestellter und führt zudem seit 1. Jänner 2003 ein Einzelunternehmen mit der Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Handelsgewerbes, eingeschränkt auf den Einzelhandel mit kosmetischen Artikeln. Mit Erklärung zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 machte der Bw. unter anderem außergewöhnliche Belastungen iHv 6.511,20 € für alternative Heilbehandlungen geltend:

Im Akt befinden sich Beilagen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008, unter anderem mit einer Aufstellung der Reisekosten betreffend Y für das Jahr 2008 iHv 818,64 € (davon 511,20 € für die Fahrten nach B) und einer Rechnung des Hrn. C D (Parapsychologe)

vom 20. Mai 2008 für „Esoterische Dienstleistung“ iHv 6.000,00 €. Am 20. Oktober 2009 wurde von Dr. E A, Arzt für Allgemeinmedizin, F, ein ärztliches Attest erstellt, mit welchem nach Darstellung der bisher durchgeführten schulmedizinischen Behandlungen Folgendes festgestellt wurde:

„Aus meiner Sicht ist es unter dem Aspekt der klinisch auch attestierten, autistischen Verhaltensweisen durchaus angezeigt, auch einmal eine parapsychologische Methode anzuwenden.“

Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. August 2009 anerkannte das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen iHv. 1.600,00 € (unter Anwendung eines Selbstbehalts in selber Höhe), sowie "nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen" iHv. 7.142,79 €.

1.1 Mit Bescheid vom 28. Dezember 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. August 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

1.2 Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 28. Dezember 2009 kürzte das Finanzamt die bisher als außergewöhnliche Belastung anerkannten, nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung eines Kindes iHv. 7.142,79 € um 6.511,20 €. Die nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung eines Kindes wurden somit nur mehr mit einem Betrag iHv. 631,59 € anerkannt.

Als Begründung führte das Finanzamt aus:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.295,63 € nicht übersteigen.“

Die Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben genannten Formel geschliffen.

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihren Steuererklärungen wird auf das Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-) Gesprächs hingewiesen.

Gemäß § 299 Abs 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid zu verbinden. Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 28.12.2009, war die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich.

Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Kosten wurden um 6.511,20 € gekürzt und zwar um den Honorarbetrag an Herrn C D (6.000 €) und die Fahrtkosten nach B (4 x 127,80 €). Die Behandlungskosten für Sohn Y wurden nicht anerkannt, weil keine ärztliche Verschreibung der Behandlung vorliegt und auch kein ärztliches Gutachten über den medizinischen Heilungsverlauf vorgelegt wurde.“

1.3 Dagegen wurde Berufung erhoben und der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts wie folgt abzuändern:

„Wir ersuchen das Finanzamt, wie in der Einkommensteuerklärung 2008 beantragt, die Kosten für die außergewöhnliche Belastung in Höhe von 6.511,20 € zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei um Behandlungskosten von Herrn C D, Parapsychologe, in Höhe von 6.000,00 € und Fahrtkosten nach B in Höhe von 511,20 €.“

Weiters stellte der Bw. – für den Fall, dass dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden würde - den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit.

Als Begründung führte der Bw. aus:

„In der Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2009 betreffend Einkommensteuererklärung 2007 wird vor allem auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2002 (Zl. 2000/15/0319) Bezug genommen.

Dabei ist vorab zu bemerken, dass es bei dem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall um drei nicht ärztlich verordnete Kuraufenthalte ging, welche ein Steuerpflichtiger unternahm, der nicht zu 100 % behindert war. – Insofern ist dieses Erkenntnis mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar und auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar (siehe dazu Ausführungen weiter unten, die im speziellen für Kuraufenthalte zur Abgrenzung von Erholungsaufenthalten gelten werden).

Es gibt jedoch in der Sammlung finanzrechtlicher Erkenntnisse (Findok des BMF) dennoch einige ähnlich gelagerte Fälle, die unserer Meinung nach auf den vorliegenden Fall umlegbar erscheinen (siehe dazu weiter unten).

1. Ausgangssituation: Krankheit und Behinderung

Bei Sohn Y liegt ein angeborenes „Down Syndrom“ vor. Der Grad der Behinderung wurde mit 50 % festgestellt.

Nach den Ausführungen des Arztes Dr. A in seinem Attest vom 20.10.2009 weist Sohn Y in seiner intellektuellen und emotionalen Leistungsfähigkeit Defizite auf. Aus diesen Gründen besteht auch eine nur recht geringe soziale Integration.

Die Möglichkeiten der Schulmedizin – wobei die Eltern sämtliche möglichen Therapien und Maßnahmen gesucht und wahrgenommen haben – sind in derartigen Fällen nach den Ausführungen von Dr. A leider meist nur bescheiden Erfolg versprechend.

2. Durchgeführte Maßnahmen im Jahr 2007 und 2008

Aufgrund der oben beschriebenen Ausgangssituation wurde eine parapsychologische Behandlung bei Herrn C D in B durchgeführt.

Wie aus dem ärztlichen Attest von Herrn Dr. E A, Arzt für Allgemeinmedizin vom 20.10.2009, ersichtlich ist, steht die Behandlung eindeutig im Zusammenhang mit der Behinderung von Y. An Behandlungskosten wurden im Jahr 2007 9.000 € und im Jahr 2008 6.000 € bezahlt und für diese Kosten – neben den Reisekosten – in der Steuererklärung die steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung beantragt.

3. Zwangsläufigkeit

Gem. § 34 Abs 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Weiters können nach § 34 Abs 6 EStG und den einschlägigen Lohnsteuerrichtlinien Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigt.

Entsprechend § 1 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen idG sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch

eine körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 und 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs 2 dieser Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbstätigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Gem. § 1 Abs 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß § 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapienkosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die obigen Kosten zwangsläufig erwachsen sind und damit als außergewöhnliche Belastung für Heilbehandlungskosten zu berücksichtigen sind.

Nach den Ausführungen des FA fehlt es bei Maßnahmen, deren Beitrag zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist, und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Das FA verweist in der Bescheidbegründung auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2002, 2000/15/0139 und auf das Erfordernis eines Nachweises, dass hinsichtlich der gesetzten Maßnahmen zumindest auf einen Heilerfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden kann und dieser sich nicht nur auf die bloße subjektive Besserung bestehender Beschwerden beschränkt.

Dieses VwGH-Erkenntnis ist wie oben bereits erwähnt nicht anwendbar, da es dort um drei Kuraufenthalte ging, die nicht verordnet waren. Da lediglich Massagen ärztlich verordnet wurden, die auch im Nahbereich und unabhängig von einem Kuraufenthalt in Anspruch genommen werden konnten, wurden die Kurkosten nicht berücksichtigt.

Weiters verweist das FA auf die Entscheidung des UFSG vom 11.12.2006, RV/0427-G/06 (diese Entscheidung wird unten noch näher und ausführlich behandelt) und begründet die Nichtberücksichtigung als außergewöhnliche Belastung unter anderem mehrfach damit, dass die Behandlung im vorgelegten ärztlichen Attest nicht verordnet wurde.

3.1 Grundsätze aus der bisherigen Rechtsprechung für vergleichbare Fälle

UFSG 11.12.2006, RV/0427-G/06

Hier ging es um vier wesentliche Punkte:

- Hippotherapie als alternativmedizinische Behandlung
- „Kur“-Aufenthalt in Bad Radkersburg
- Seminaraufenthalt in Deutschland
- Sonstige Mittel (Nahrungsergänzungsmittel, ...)

In der Entscheidung des UFSG wurden die Kosten der Hippotherapie anerkannt, die anderen Kosten (insbesondere der nicht verordnete „Kur“-Aufenthalt für den Steuerpflichtigen und eine Begleitperson in einem „Thermenhotel“ in Bad Radkersburg) nicht.

Demal, die mit der obigen Entscheidung des UFSG als Mitglied des UFSG Graz offensichtlich befasst war, behandelt obige Entscheidung (und davon eigentlich nur die alternativmedizinische Behandlung) in SWK 3/2007 (S. 59 ff):

Als Begünstigungsbestimmung bürdet § 34 EStG die Nachweisführung für die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Belastung primär dem Antragsteller auf. Dies umfasst auch den Nachweis, dass die Ausgaben nicht gleichsam „unnötig zum Fenster hinausgeworfen“ wurden, sondern dass die damit finanzierten Maßnahmen sinnvoll, dh zumindest hinreichend Erfolg versprechend, waren.

Insbesondere bei Dauerbehinderungen wird ein Erfolg allerdings im Normalfall nicht an einer Heilung oder auch nur Verbesserung der Symptomatik messbar sein. Vielfach wird hier bereits das Verhindern oder zumindest die Verlangsamung eines fortschreitenden Krankheitsverlaufes

als Erfolg zu qualifizieren sein. In diesem Sinn können auch Aufwendungen für Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes Heilbehandlungskosten darstellen. Mit dem Begriff Außenseitermedizin werden wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden bezeichnet. Auch bei dadurch verursachten Ausgaben ist eine Zuordnung zu den begünstigten Hilfsmittel- bzw. Heilbehandlungskosten nicht von vornherein ausgeschlossen. Zwar ist hier für den Erfolg nicht ein streng wissenschaftlicher Wirksamkeitsnachweis zu fordern, doch muss in Bezug auf die angewandte Maßnahme zumindest auf einen gewissen Heilerfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden können. Das Ergebnis darf sich nicht nur auf eine subjektiv empfundene Besserung bestehender Beschwerden beschränken. Dies setzt voraus, dass der Erfolg nicht nur im Einzelfall erzielt wird, sondern typischerweise eintritt. Jedenfalls muss die Methode im konkreten Anlassfall erfolgreich angewendet bzw. aufgrund der bisherigen Erfahrungen ein Erfolg berechtigt erwartet worden sein (mit Verweis auf OGH 24.10.2000, 10 Obs 294/00h ua).

Auch im zusammengefassten Rechtsatz der genannten UFS-Entscheidung (abrufbar z.B. über die Findok) findet sich diese Aussage in ähnlicher Form wieder: „Zumindest müssen die Maßnahmen im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich mit Erfolg angewendet oder der Erfolg aufgrund der bisherigen Erfahrungen wenigstens berechtigt erwartet worden sein.“ Daraus ist ableitbar, dass Aufwendungen für Maßnahmen der Außenseitermedizin unter gewissen Umständen steuerlich berücksichtigt werden können.

Die medizinische Notwendigkeit wird in solchen Fällen entweder

- durch erfolgreiche Anwendung im konkreten Fall oder
- (bei nicht erfolgreicher Anwendung) zumindest durch eine berechtigte (objektive) Erwartungshaltung nachgewiesen.

Im vorliegenden Fall wurde tatsächlich ein Behandlungserfolg erzielt. Zum Erfolg der Behandlung als Nachweis der Zwangsläufigkeit siehe weiter unten.

Eine ärztliche Verordnung - auf eine solche wird in der Berufungsentscheidung des FA mehrfach Bezug genommen – ist beispielsweise bei einem Kuraufenthalt erforderlich (zu Kuraufenthalten gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen, z.B. VwGH 31.3.1998, 93/13/0912 zu einem Kuba-Urlaub; die oben beschriebene Entscheidung VwGH 25.4.2002, 2000/15/0319; UFSL 3.10.2005, RV/0843-L/04 zu einer Ayurvedakur in Sri Lanka; obige Entscheidung des UFSG 11.12.2006, RV/0427-G/06 zum Punkt Kuraufenthalt in Bad Radkersburg; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116 zu einem gesundheitsförderlichen Aufenthalt in Bad R., usw.).

Bei Kuraufenthalten gibt es eine relativ einfache Möglichkeit des Nachweises – die ärztliche Verordnung des Kuraufenthaltes oder die Zuschussleistung durch den Sozialversicherungsträger. Dieser Nachweis ist insofern gefordert (und natürlich auch gerechtfertigt), weil ein Kuraufenthalt schwer von einem normalen Erholungsurlaubs abgegrenzt werden kann und es daher einer Abgrenzung bedarf. Denn es ist natürlich einzusehen, dass die Kosten eines Erholungsurlaubs nicht als „Kuraufenthalt“ deklariert werden können und damit die Kosten steuerlich abzugsfähig wären (aus den genannten Entscheidungen ist des Öfteren herauszulesen, dass Steuerpflichtige offensichtlich genau das versucht haben).

Auch das vom FA angeführte VwGH-Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0319, betraf Kurreisen, die jedoch nicht verordnet waren und daher freiwillig angetreten wurden. Aus diesem Grund wurden lediglich die Kosten der Massagen berücksichtigt, die Aufenthaltskosten waren nicht zu berücksichtigen.

Hier ist der Fall jedoch gänzlich anders gelagert: Es handelt sich nicht um eine Reise, die auch als Erholungsreise angesehen werden könnte, es handelt sich nicht um Nahrungsergänzungsmittel oder um Kosten für einen „Wellness-Aufenthalt“, die inzwischen aufgrund des allgemein gesteigerten Gesundheitsbewusstseins der Bevölkerung als allgemein üblich und daher nicht mehr als außergewöhnlich und zwangsläufig anzusehen sind.

Es wird in der Literatur und auch in den oben angeführten Entscheidungen immer wieder erwähnt, dass besonders strenge Maßstäbe dann anzulegen sind, wenn die Abgrenzung zu

privaten Kosten der Lebensführung schwierig ist (z.B. Kuraufenthalt/Erholungsurlaub; siehe z.B. auch in dem bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2002, 2000/15/0139). Kosten für einen jährlichen Erholungsurlaub ergeben sich bei den meisten Steuerpflichtigen. Wenn dieser Erholungsurlaub auch dem körperlichen Wohlbefinden dient (z.B. wie ein Thermenurlaub) so besteht auf den ersten Blick vielleicht eine gewisse Vergleichbarkeit oder Ähnlichkeit mit einem Kuraufenthalt. Dies ist vermutlich der Grund, warum immer wieder versucht wird (siehe obige Entscheidungen), derartige Reisen als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend zu machen. Die Rechtsprechung musste daher für solche Fälle relativ strenge Maßstäbe entwickeln, um eine Zwangsläufigkeit erkennen zu können.

Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass diese strengen Maßstäbe in anderen Fällen nicht gefordert erscheinen, weil solche Ausgaben üblicherweise nur dann getätigt werden, wenn sie zwangsläufig anfallen.

Weiters ist zu beachten, dass nach den Ausführungen des UFSG vom 11.12.2006, GZ RV/0427-G/06 eine ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme anzusehen ist. Doch ist dies, wie dort dezidiert erwähnt wird, keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung.

Hier im Fall des Y X geht es um Behandlungskosten, die an einen seit vielen Jahren erfolgreich tätigen Parapsychologen bezahlt wurden. Es wurden auch im vorliegenden Fall Erfolge erzielt und insofern ist die Zwangsläufigkeit im Sinne der obigen UFS-Entscheidung – hier eben durch andere Tatsachen und Nachweise als durch ärztliche Verordnung – nachgewiesen.

Vergleichbarkeit mit dem Fall UFSW 20.9.2007, RV/1933-C./07:

Der vorliegende Fall ist auch mit jenem vergleichbar, über den der UFSF am 20.9.2007 entschieden hat (UFSW 20.9.2007, RV/1933-C./07): Dort ging es um einen Aufenthalt und Behandlungen im C Dungl Gesundheitszentrum. Beim Beschwerdeführer liegt ebenfalls ein 100%iger Grad der Behinderung vor.

Der UFS führt dort aus, dass – in Anlehnung an Wiesner/Atzmüller/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 35 Anm. 17 – als Kosten der Heilbehandlung folgende Kosten gelten:

- Arztkosten
- Spitalskosten
- Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren
- Therapiekosten
- Kosten für Medikamente

Sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Der UFS kommt weiters zu dem Schluss, dass eine außergewöhnliche Belastung vorliegt, weil

- eine ärztliche Bestätigung vorliegt, dass die in Anspruch genommenen Behandlungen in Zusammenhang mit der 100%igen Behinderung stehen und
- eine ärztliche Verordnung der Behandlungen vorliegt, welche die Zwangsläufigkeit bescheinigt.

Der vorliegende Fall ist ganz ähnlich gelagert: Einerseits bestätigt das vorgelegte ärztliche Attest von Dr. A eindeutig, dass die parapsychologische Behandlung in Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes steht.

Weiters führt der Arzt im Attest aus, dass eine ärztliche Verordnung nicht möglich ist, der Arzt gibt jedoch eine Empfehlung für die parapsychologische Behandlung. Eine solche Empfehlung ist das Äußerste, was ein Arzt in diesem Fall machen kann (siehe dazu gleich). Insofern ist diese Empfehlung im Attest ebenso als Nachweis der Zwangsläufigkeit anzusehen.

3.2 Keine Möglichkeit der Verordnung

Aus dem ärztlichen Attest von Dr. A vom 20.10.2009 ergeben sich im Wesentlichen folgende zwei Punkte:

- Kosten einer parapsychologischen Behandlung sind nicht verrechenbar und können daher von einem Arzt nicht verordnet werden
- Die Anwendung einer parapsychologischen Methode erscheint Dr. A als jenem Arzt, der den Fall seit Jahren kennt und betreut, als durchaus angezeigt.

Das Finanzamt hat – wie oben dargestellt – die Entscheidungen unter anderem damit begründet, dass die Behandlung in dem vorgelegten ärztlichen Attest nicht verordnet wurde. Es übersieht dabei allerdings, dass vom Arzt ja beschrieben wurde, dass eine Verordnung gar nicht möglich ist. – Insofern ist die Begründung des FA unrichtig und unzutreffend.

Die Formulierung im Attest von Dr. A „durchaus angezeigt“ ist dahingehend zu verstehen, dass der Arzt diese Behandlung empfiehlt (wenn er sie wie oben dargestellt auch nicht verordnen und anweisen kann).

3.3 Tatsächlicher Erfolg der Behandlung

In der Beantwortung des Ergänzungersuchens des FA vom 28.5.2009 wurde bereits bezüglich des Behandlungserfolges beschrieben, dass aufgrund der Erfahrungen der Eltern I und H X tatsächlich ein solcher eingetreten ist.

Die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens über den eingetretenen Heilungserfolg in einer seriösen Form ist jedoch nicht möglich, da eine langwierige (monatelange) Beobachtung vor und nach der durchführenden Behandlung durch einen Arzt voraussetzen würde bzw. vorausgesetzt hätte. Weiters wäre es unklar, ob ein außenstehender Arzt tatsächlich eine Veränderung verzeichnen könnte, da dies voraussetzen würde, dass es einem beobachtenden Arzt gelänge bzw. gelungen wäre, das Vertrauen von Y zu gewinnen.

Die autistischen Verhaltensmuster von Y verhindern leider meistens, dass er fremde Personen an seinen Entwicklungserfolgen teilhaben lässt.

Die Familie hingegen, hat mit großer Freude während der Behandlung durch Herrn D immer wieder wesentliche Fortschritte in der Kommunikation und Lebensführung beobachten dürfen, die davor durch keine andere Therapie erreicht werden konnten.

Eben aus diesem Grund entschlossen sich die Ehegatten X auch nach den beeindruckenden Erfolgen im Jahr 2007 die Behandlung durch Herrn D im Jahr 2008 trotz der hohen Kosten fortzusetzen, um eine weitere Verbesserung von Ys Situation zu erzielen.

Die Behandlungen durch Herrn D standen im direkten Zusammenhang mit Ys autistischen Verhaltensmustern und waren ein äußerst erfolgreiches Mittel diese lebensbeeinträchtigten Muster zu mildern bzw. sogar zu durchbrechen.

Dass ein Erfolg durch die gegenständliche Behandlung im Jahr 2007 tatsächlich eingetreten ist, kann auch aus der Fortsetzung der Behandlung im Jahr 2008 geschlossen werden (eine Fortsetzung der kostenintensiven Behandlung wird jeder wirtschaftlich denkender Mensch nur nach tatsächlich erzielten Erfolgen der ersten Behandlung beschließen).

Aus obigen Entscheidungen des UFS ergibt sich, dass ein ärztliches Gutachten über den eingetretenen Heilungserfolg im vorliegenden Fall nicht erforderlich erscheint.

4. Nachweis der Zwangsläufigkeit

Die Zwangsläufigkeit der obigen Heilbehandlung ist somit eindeutig durch den erzielten Erfolg nachgewiesen. Im vorliegenden Fall genügt dies nach den Ausführungen des UFSG (siehe dazu oben).

Auch nach den vom UFSW ausgebildeten Grundsätzen (siehe dazu ebenfalls oben) ist die Zwangsläufigkeit einerseits durch den Zusammenhang mit der Behinderung und andererseits durch die ärztliche Empfehlung nachgewiesen.“

1.4 Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung dem UFS zur Entscheidung vor.

2. Mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat

In der am 28. März 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung trägt der Referent zunächst den Sachverhalt vor.

Die Vorsitzende erteilt das Wort der Amtsvertreterin und dem steuerlichen Vertreter.

Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen.

Zunächst legt der steuerliche Vertreter die Belege über die Banküberweisungen der Behandlungskosten an Herrn D. vor. Diese werden in Kopie zum Akt genommen.

Ergänzend führt der steuerliche Vertreter aus, dass aus zahlreichen Kommentaren im Internet zu entnehmen sei, dass die Behandlungen durch Hrn. D. von Erfolg gekrönt waren und es daher naheliegend sei, auf derartige Behandlungsmethoden zurückzugreifen. Zwischenzeitlich sei eine weitere Entscheidung des UFS Linz betreffend einer Delfintherapie ergangen. In diesem Fall sei die Zwangsläufigkeit der alternativen Behandlungsmethode bejaht worden, da auch bei dieser Behandlung Erfolge nachgewiesen werden konnten. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass das Gesetz keinen wissenschaftlichen Nachweis verlange. Ansonsten wäre es Schulmedizin. Das Fehlen eines wissenschaftlichen Nachweises liege in der Natur von alternativen Behandlungsmethoden. Ein weiterer Beweis für den Erfolg der im Jahr 2007 begonnen Behandlung ergebe sich daraus, dass diese im Jahr 2008 fortgesetzt worden sei. Wäre im Jahr 2007 kein Erfolg sichtbar gewesen, hätte man die Behandlung im Jahr 2008 sicher nicht fortgesetzt, insbesondere aufgrund der hohen Kosten. Man würde die Behandlung auch jetzt noch fortgesetzt, wäre dies nicht mit entsprechend hohen Kosten belastet. Die Familie X sei überzeugt davon, dass diese Behandlung einen Erfolg bringe und dies aufgrund des Verhaltens des Sohnes vor und nach der Behandlung dargelegt werden könne.

Entscheidend sei, und dies habe auch der UFS Linz so gesehen, dass gerade in einer derart ausweglosen Lebenssituation nach jedem Strohhalm zurückgegriffen werde, und damit die Zwangsläufigkeit an sich schon begründet sei. Insbesondere könne auf einen Heilungserfolg zurückgegriffen werden und auch Dr. A erwähne in seiner gutachterlichen Stellungnahme, dass eine Behandlung dieser Art durchaus angezeigt sei. Eine derartige Behandlung könne aufgrund fehlender wissenschaftlicher Nachweise nicht verordnet werden. Dies ändere aber nichts daran, dass eine derartige Behandlung Erfolg gebracht habe. In den zahlreichen bereits angeführten und besprochenen Entscheidungen gehe es vielfach um Kuraufenthalte. Dass in diesen Fällen eine Verordnung erforderlich sei, ergebe sich schon deshalb, weil die Abgrenzung zwischen Behandlungskosten einerseits und "Urlaubskosten" andererseits sehr schwierig sei. Für die Eltern sei diese Behandlung die ultima ratio gewesen. Da man eben nach jedem Strohhalm greife, ergebe sich daraus jedenfalls eine Zwangsläufigkeit und eine sittliche Verpflichtung auch auf derartige Behandlungsmethoden zurückzugreifen und zwar auch dann, wenn dies nur einen Plazeboeffekt hätte. Entscheidend sei das subjektive Empfinden, das allein sei schon ein Behandlungserfolg. Es wird daher beantragt, die entstandenen Kosten der Behandlung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Der steuerliche Vertreter bittet Frau Dr. X die Situation aus ihrer Sicht zu erläutern.

Frau Dr. X schildert die Situation und bringt ergänzend vor, dass ihr Sohn Y ein Mosaik-Downsyndrom mit autistischen Zügen habe. Y benehme sich sehr autistisch und lebe in seiner eigenen Welt. Die Kommunikationsfähigkeit sei sein größtes Problem. Dies erschwere das Downsyndrom noch zusätzlich. Kinder mit Downsyndrom seien normalerweise sehr offen und kommunikativ. Bis zum Zeitpunkt der Behandlung durch Hrn. D. sei Kommunikation sehr schwierig gewesen. Es habe mit ihm nie Augenkontakt gegeben und er habe auch nicht reagiert, wenn man ihn angesprochen habe. Y sei zwar sprachfähig gewesen und habe auch Worte gekannt, diese aber nicht kommunikativ eingesetzt. Relativ rasch nach Beginn der Behandlung sei der Familie aufgefallen, dass er sehr intensiv Augenkontakt gesucht habe. Er habe sogar plötzlich ein Lächeln erwidert, was bei Autisten schon allein eine Sensation sei, weil sie Mimik normalerweise nicht übernehmen oder erwideren. Er habe dann auch begonnen Forderungen zu formulieren. Dies tue er auch bis heute, wenn auch in einem relativ engen Bereich. Er spreche nur dann, wenn es aus seiner Sicht um das Leben geht. Dies sei ein einschlagender Effekt gewesen, dass man nun eben zeitweise die Möglichkeit habe, mit ihm zu kommunizieren. Dies sei auch sehr interessant im Schlafverhalten gewesen. Er habe bis dahin eine sehr ungewöhnliche Schlafhaltung gehabt. Er sei immer sitzend eingeschlafen und habe nach vorne übergebeugt geschlafen. Dies sei auch nach Meinung eines homöopathischen Arztes sehr eigenartig gewesen. Nach einer gewissen Zeit im Zuge dieser Behandlung habe er sich plötzlich ins Bett gelegt und ganz normal und viel entspannter geschlafen. Aus Sicht der Familie sei dies sensationell gewesen, Y habe nicht mehr nur neben sondern mit ihnen gelebt. Aus diesem Grund sei für sie völlig klar gewesen diese Behandlung fortzusetzen, da dies das erste Mal gewesen sei, dass er so bewusst agiert habe. Obwohl sie verschiedene Therapien mit ihm unternommen haben, sei keine einzige dabei gewesen, die so tiefgreifend und langanhaltend war. Es habe sich bis heute nicht verändert. Seine Entwicklung bewege sich immer noch vorwärts.

Der steuerliche Vertreter fügt hinzu, dass diese Ausgaben für die Behandlung getätigt worden sind, weil man von einem Behandlungserfolg überzeugt war und ist. Die Eltern seien auch rechtlich verpflichtet, alles zu unternehmen, um den Gesundheitszustand des Sohnes entsprechend zu verbessern. Daraus ergebe sich die Zwangsläufigkeit bzw. sei man auch aus sittlichen Gründen verpflichtet, derartige Maßnahmen in Gang zu setzen.

Die Vorsitzende gibt den Anwesenden Gelegenheit zur Fragestellung.

Nach Befragen über den Grund der Fahrtkosten nach B, gibt Frau X an, dass grundsätzlich zuerst ein Gespräch allein ohne den Patienten mit Herrn D. erfolge. Dabei werde das gesamte Umfeld absteckt und über die Möglichkeiten gesprochen. Man nehme natürlich auch ein Foto

mit. Sie seien nicht gemeinsam mit ihrem Sohn nach B zu Hrn. D gefahren, dieser habe ihren Sohn persönlich noch nie gesehen.

Der Bw. bringt noch ergänzend vor, dass seine Frau das Meiste mit Y mache. Er sei für das Einschlafen zuständig. Das sei ständig ein Kampf gewesen, er habe sich zwei Stunden mit ihm hinlegen müssen, bevor er überhaupt eingeschlafen sei. Binnen einer Woche habe sich dies geändert, Y sei danach sofort eingeschlafen. Seitdem sei das fast immer so. Diese Sachen, könne nur die Familie mitbekommen, ein Arzt könne das nicht feststellen.

Nach Befragen über die Dauer der Behandlung, gibt Frau X an, dass sich Hr. D. jeden Tag mindestens einmal eingeklinkt und eine Ebene hergestellt habe. Er habe bestimmte Momente bei Y so ausgelegt, dass dieser besser in die Wirklichkeit einhaken konnte. Y würden die Aufhängungen fehlen, um zu kommunizieren und diese konnte Hr. D. installieren. Damals habe es geheißen, dass sei jeden Tag mindestens eine Stunde, könne aber auch länger sein. Je nachdem wie Hr. D. von seinem Gefühl gemeint habe, dass es Y gut getan habe. Dies passierte eben über einen sehr langen Zeitraum hinweg. Die Behandlung werde jetzt nicht mehr durchgeführt, die letzte Behandlung war im Jahr 2008. Ein oder zwei Jahre später habe es nochmal ein Telefonat mit Hr. D. gegeben, da Frau X eine Frage bezüglich eines aufgetretenen Symptoms hatte.

Der steuerliche Vertreter räumt ein, dass es klar sei, dass diese Art der Behandlung für Laien sehr schwer nachvollziehbar sei. Dies ändere aber nichts daran, dass die Behandlung erfolgreich war, selbst wenn es ein Plazebo gewesen wäre.

Nachdem seitens der Anwesenden keine offenen Fragen mehr bestehen, fordert die Vorsitzende zunächst die Amtsvertreterin auf, die Schlussanträge zu stellen. Diese beantragt die Abweisung der Berufung.

Schlussantrag der berufungswerbenden Partei:

Der steuerliche Vertreter beantragt die Anerkennung der geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung, da diese außergewöhnlich und zwangsläufig sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, und verweist nochmals auf die Entscheidung des UFS Linz vom 19.09.2011 GZ RV/0893-L/11 betreffend Delfintherapie, da ein ähnlicher Sachverhalt vorliege. Er beantragt, der Berufung statzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Sachverhalt

Der Berufungsentscheidung wird der aus dem oben dargestellten Ablauf des Verfahrens ersichtliche, unstrittige Sachverhalt zu Grunde gelegt. Zusammenfassend ist Folgendes fest zu halten:

Beim Sohn des Bw. liegt ein angeborenes Down-Syndrom vor. Der Grad der Behinderung wurde mit 50 % festgestellt.

Der Bw. hat für seinen Sohn Dienstleistungen iHv 6.000,00 € bei einem Parapsychologen in Anspruch genommen. Damit im Zusammenhang standen Fahrtkosten iHv 511,20 €. Diese Aufwendungen in Höhe von insgesamt 6.511,20 € machte der Bw. – neben weiteren Behandlungskosten – als außergewöhnliche Belastung geltend.

"Die Bezeichnung „Parapsychologie“ wurde 1889 von dem Psychologen Max Dessoir in einem Beitrag in der theosophischen Zeitschrift Sphinx eingeführt. Dessoir erläuterte die Wortwahl folgendermaßen: „Bezeichnet man ... mit Para – etwas, das über das Gewöhnliche hinaus oder neben ihm hergeht, so kann man vielleicht die aus dem normalen Verlauf des Seelenlebens heraustretenden Erscheinungen parapsychische, die von ihnen handelnde Wissenschaft „Parapsychologie“ nennen. ... Das Wort ist nicht schön, aber es hat meines Erachtens den Vorzug, ein bisher noch unbenanntes Grenzgebiet zwischen dem Durchschnitt und den abnormen, pathologischen Zuständen kurz zu kennzeichnen.“[8] Zu den zwischen den pathologischen Zuständen und den normalen Zuständen des Seelenlebens angesiedelten Erscheinungen gehörten zunächst vor allem die Phänomene des Mesmerismus wie Hypnose und animalischer Magnetismus.[9] Joseph Banks Rhine griff den Ausdruck „Parapsychologie“ in den 1930ern als Ersatz für den Begriff psychical research auf, um die Betonung auf Laborforschung und wissenschaftliche Methodik hervorzuheben.[10] Parapsychologen bezeichnen die parapsychischen Phänomene, denen sie nachspüren, mit dem griechischen Buchstaben ψ (= Psi), dem ersten Buchstaben des Wortes Psyche.[11].....

Die Parapsychologie in der Gegenwart [Bearbeiten]Im Vergleich zu den 1970ern hat die parapsychologische Forschung in der Gegenwart weltweit beträchtlich abgenommen.[37] Einerseits konnte die quantitative Forschung nicht die Beweiskraft aufbringen, die von ihr erwartet wurde. Andererseits erwiesen sich einige scheinbar paranormale Effekte wie zum Beispiel die Kirlianfotografie unter strenger Versuchsbedingungen als naturwissenschaftlich erklärbar. Viele Universitäten schlossen ihre parapsychologischen Abteilungen. So wurde der einzige parapsychologische Lehrstuhl in Deutschland an der Universität Freiburg mit dem Tod von Johannes Mischo 2001 aufgehoben. In den Niederlanden wurde der ursprünglich weltweit erste Lehrstuhl für Parapsychologie an der Universität Utrecht aufgelöst, den Wilhelm Heinrich Carl Tenhaeff, Sybo van Shouten und der Physiker Dick Bierman innehattten. Letzterer lehrt derzeit an der Universität Amsterdam.[38][39] In den Vereinigten Staaten wurde parapsychologische Forschung zunehmend von privaten Institutionen außerhalb der Universitäten betrieben, finanziert durch Sponsoren und private Geldgeber. Nach 28 Jahren Forschung schloss auch eines der letzten universität angebundenen Laboratorien, das Princeton Engineering Anomalies Research Laboratory (PEAR) 2007 mit der Emeritierung von Robert G. Jahn.[40][37].....

In Deutschland wird parapsychologische Forschung heute neben dem Institut für Grenzgebiete der Psychologie und Psychohygiene (IGPP) noch unter der Leitung von Walter von Lucadou an der auch durch das Land Baden-Württemberg geförderten Parapsychologischen Beratungsstelle in Freiburg betrieben, die ein Beratungsangebot für Menschen anbietet, die behaupten, ungewöhnliche, paranormale, okkulte oder unerklärliche Erfahrungen gemacht zu haben.[50]"

Quelle: <http://de.wikipedia.org/wiki/Parapsychologie>

Dem Internetauftritt (www.J.at) des zu Rate gezogenen Parapsychologen, der sich als "Spezialist für Psychokinese" bezeichnet sowie sämtliche esoterische, astrologische und kosmobiologische Dienstleistungen anbietet, ist folgende Information zu entnehmen:

"Psychokinese"

Negative Energien im Menschen entstehen durch negative Empfindungserlebnisse, wie zum Beispiel Traumen, Schicksalsschläge, lieblose Erziehungsprägung, Trennung, Verlust oder auch durch schwarzmagische Fremdeinwirkung. Diese Erlebnisse verursachen nun in der Folge immer wieder Krankheiten, Ängste, Pechsträhnen, Partnerschaftsprobleme, Mißerfolge, negative Lebensumstände.

In der Psychokinese (dem medialen Kontakt von Psyche zu Psyche) bin ich nun in der Lage, alle negativen energetischen Dispositionen im Menschen zu neutralisieren bzw. vollständig aufzulösen. Dadurch wird für Sie eine Positivierung in allen Lebensbereichen geschaffen, auch bei sogenannten "hoffnungslosen Fällen".

Man ist mittels der Psychokinese in der Lage, nicht nur auf materielle Strukturen einzugreifen, sondern auch auf sämtliche "PSI"- und bioenergetischen Dispositionen bei allen lebenden Subjekten; worauf wiederum eine willkürliche Steuerung bio-neuraler sowie bio-chemischer Prozesse möglich ist.

Jeder Empfindungsreflex (seelische, emotional, physiologisch, mental usw.) birgt eine "PSI"- und bioenergetische Frequenz in sich, welche wenn negativ, sich auch entsprechend negativ mental strukturiert. Je häufiger negativ empfunden wird, desto stärker die Strukturierung (Prägung).

Diese Prägung ist es nun, welche sich wiederum reflektiv auf das Grundempfinden auswirkt. Die Sichtweise trübt sich, negativiert sich, was zur Folge hat, dass über das vermehrte negative Empfinden "PSI"- und bioenergetische Impulse entstehen, welche mit der Zeit negative "PSI"- und bioenergetische Verdichtungen aufbauen und sich in sämtlichen physio-neuralen Systemen manifestieren können.

Je länger man diesen negativen Verdichtungen verhaftet bleibt, umso stärker werden sie, um sich später als Geschwüre, Tumore etc. zu manifestieren.

Mittels der Psychokinese ist man nicht nur in der Lage, diese Verdichtungen aufzuspüren (Psychoskopie), man kann sie mittels der Psychokinese vollständig neutralisieren. Dadurch wird jeder Form von schwerwiegenden Krankheiten die Basis entzogen. Außerdem ist es möglich, kongenial (gleichgerichtet) sämtliche negative mentale Segmente (Prägung) zu beseitigen, wodurch der Mensch von sämtlichen nachhaltig negativen Dispositionen (mental) befreit wird, worauf einer kompletten regenerativen Gesundung nichts mehr im Wege steht.

Das phantastische der Psychokinese liegt in dem, dass man zur eigentlichen Positivierung den Mensch selbst gar nicht braucht. Mittels eines Induktivs (Gegenstand für die mediale Konzentration; am besten ein Photo) ist es möglich, eine mediale Verbindung herzustellen, über welche sich die Psychokinese akzentuiert.

Die Entfernung zum Subjekt spielt keine Rolle (PSI-Signale sind nicht raum- oder zeitgebunden.).

Fazit: Sämtlichen Krankheiten, Pechsträhnen etc. wird durch die Psychokinese die Basis entzogen und dadurch die Gewährleistung einer Positivierung in allen Lebensbereichen erzielt.

Für ein gesundes, erfolgreiches Leben."

"Telekinese (von altgriechisch: τῆλε, tēle, „fern“ und κίνησις, kínēsis, „Bewegung“), auch Psychokinese[1], bezeichnet eine Bewegung oder Ortsveränderung von Gegenständen[2], die durch rein geistige Einwirkung hervorgerufen sein soll. Die Parapsychologie beschäftigt sich mit der Suche nach Belegen für die Telekinese. Ein wissenschaftlich nachvollziehbarer Nachweis oder Wirkungszusammenhang ist nicht erbracht worden....."

Obwohl Geschichten über telekinetische Phänomene überliefert sind, konnte bisher kein wissenschaftlich anerkannter Nachweis ihrer Existenz erbracht werden. In den 1970er Jahren experimentierte der deutsch-amerikanische Physiker Helmut Schmidt mit einem selbst entwickelten Zufallsgenerator auf der Basis von radioaktivem Zerfall, dessen Impulse in Lichtsignale umgesetzt wurden (d.h. entweder leuchtete ein rotes Lämpchen oder ein grünes auf). Versuchspersonen hatten die Aufgabe, diese Lichtsignale durch Gedankenkraft zu beeinflussen (z.B. das grüne Lämpchen solle häufiger aufleuchten als das rote). Und tatsächlich zeigte sich eine immer wiederholende Abweichung[3].

Eine 2006 durchgeführte Metaanalyse, in der 380 Studien über Psychokinese ausgewertet wurden, kam zu dem Schluss, dass Psychokinese nicht erwiesen ist.[4] Der Effekt der Psychokinese war – umgekehrt proportional – sehr stark abhängig vom jeweiligen Versuchsumfang und zudem extrem heterogen. Das heißt, Psychokinese konnte nur bei kleinen Stichproben und nur gelegentlich beobachtet werden. Mit durchgeführten Monte-Carlo-Simulationsrechnungen kommen die Autoren zum Schluss, dass die Beziehung zwischen jeweiligem Versuchsumfang und beobachtetem Effekt, sowie der sehr geringen Größe des Effektes, ein Ergebnis eines Publikationsbias ist.[5]".

Qelle: <http://de.wikipedia.org/wiki/Psychokinese>.

Laut dem vorgelegten, nachträglich erstellten ärztlichen Attest des behandelnden Arztes vom 20. Oktober 2009 wurden alle nur möglichen Therapien und Maßnahmen gesucht und wahrgenommen. Die schulmedizinischen Möglichkeiten versprechen in derartigen Fällen aber nur einen bescheidenen Erfolg.

Weiters führt das Gutachten wörtlich aus:

*"Dass in derartigen Situationen auch grenzwertige Methoden, wie die zur Frage stehende "Parapsychologie" beschritten werden, ist schulmedizinisch umstritten, auf Kosten der Krankenversicherungen nicht verrechenbar und daher auch nicht verordenbar. Aus meiner Sicht ist es unter dem Aspekt der klinisch auch attestierten, **autistischen Verhaltensweisen** durchaus angezeigt, auch einmal eine parapsychologische Methode anzuwenden."*

Laut Berufung vom 29. Dezember 2009 ist die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens über den Heilungserfolg in seriöser Form aufgrund der autistischen Verhaltensmuster des behinderten Kindes sowie der Voraussetzung langwieriger Beobachtung nicht möglich.

Unbestritten ist die schwerwiegende Erkrankung des Sohnes des Berufungswerbers. Zur Behandlung dieser Erkrankung wurden Dienstleistungen einer nicht zur Ausübung der

Heilkunde zugelassenen Person, des Parapsychologen C.. D., aus B, in Anspruch genommen. Ein ärztliches Gutachten zum Nachweis dafür, dass diese Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung und Linderung der Krankheit erforderlich wäre, konnte nicht beigebracht werden. Im Attest des Arztes für Allgemeinmedizin, Dr. A, vom 20. Oktober 2009 wurde lediglich die Ansicht geäußert, es sei durchaus angezeigt, auch einmal eine parapsychologische Methode anzuwenden. Eine laufende ärztliche Kontrolle dieser Behandlung erfolgte nicht. Auch Aufzeichnungen über den Therapieverlauf liegen nicht vor. Diese Behandlung wurde weder ärztlich verordnet, noch wurden die Kosten von einem Sozialversicherungsträger ersetzt.

4. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

4.1 Rechtsgrundlagen

Nach [§ 34 Abs 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein (Abs 2), zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst ([§ 34 Abs 2 EStG 1988](#)).

Dem Steuerpflichtigen erwächst die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs 3 EStG 1988).

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs 4 bzw. Abs 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs 4 und 5).

Mehraufwendungen können aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 vorliegen, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (§ 34 Abs 6 EStG).

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.

§ 1 Abs 1, dritter Teilstrich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998, lautet:

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen 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 Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs 2 dieser Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Die Mehraufwendungen sind gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG zu kürzen (§ 1 Abs 3 der VO).

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

4.2 Rechtliche Würdigung

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (UFSW, GZ RV/1933-W/07 vom 20.09.2007).

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind (UFSG, GZ RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

Liegt der Behörde für die in Anspruch genommene Behandlung eine ärztliche Bestätigung dahingehend vor, dass sie mit der Behinderung des Bw. in Zusammenhang steht, ist durch die Vorlage der ärztlichen Verordnung der Behandlung auch die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen bescheinigt (UFSW, GZ RV/1933-W/07 vom 20.09.2009).

Der Begriff „Therapie“ erfordert nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Therapieaufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 22.2.2001, [98/15/0123](#); VwGH 28.10.2004, [2001/15/0164](#)).

Aufwendungen für Maßnahmen der Außenseitermedizin sind nicht grundsätzlich von der Berücksichtigung als Kosten einer Behinderung im Rahmen der §§ 34, 35 EStG ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber – neben dem Vorliegen sonstiger Merkmale von außergewöhnlichen Belastungen – dass deren medizinische Notwendigkeit erwiesen ist. Dies erfordert keinen wissenschaftlich gesicherten Wirkungsnachweis.

Der UFS schließt sich in der Entscheidung UFS, GZ RV/0893-L/11 vom 19.09.2011, mit welcher über die Abzugsfähigkeit der Kosten für eine Delfintherapie als außergewöhnlichen Belastung entschieden wurde, der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (VI R 11/09 vom 02.09.10; immunbiologische Krebsabwehr) an, wonach Aufwendungen auch für alternative Heilbehandlungstherapien als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können: Krankheitskosten, denen es objektiv an der Eignung zur Heilung oder Linderung mangelt, können zwangsläufig erwachsen, wenn der Steuerpflichtige an einer Erkrankung mit einer nur noch begrenzten Lebenserwartung leidet, die nicht mehr auf eine kurative Behandlung anspricht. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Steuerpflichtige für eine aus schulmedizinischer oder naturheilkundlicher Sicht nicht anerkannte Heilmethode entscheidet. Ihre Grenze findet die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Außenseitermethoden nach § 33 EStG (deutsches EStG; Anm.) allerdings, wenn die Behandlung von einer Person vorgenommen wird, die nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassen ist.

Aus diesem Urteil können folgende wesentliche Leitsätze abgeleitet werden, da sich die deutsche Rechtslage weitgehend mit jener der österreichischen deckt:

Zwangsläufigkeit kann unabhängig von der Ursache und der Art der Erkrankung vorliegen. Wenn die Krankheit durch die Behandlungsform erträglich gemacht werden kann, ist dies für die Zwangsläufigkeit ausreichend. Die eigentlichen Heilbehandlungskosten sind typischerweise

zwangsläufig ohne Prüfung der Aufwendungen dem Grunde bzw. der Höhe nach. Die Ausweglosigkeit der Lebenssituation – der „Griff nach jedem Strohhalm“ begründet bei derartigen Fällen die Zwangsläufigkeit.

In Ausnahmefällen sind demnach Kosten für eine alternative Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. In einer ausweglosen Lebenssituation begründet der „Griff nach jedem Strohhalm“ die Zwangsläufigkeit. Entscheidend ist, dass immer eine ärztliche Aufsicht im Rahmen der Therapie gegeben ist und dies vom Abgabepflichtigen auch nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden kann.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) definiert – in Anlehnung an die Begriffsdefinition der Weltgesundheitsorganisation (WHO) – als Behinderung eine Einschränkung insbesondere aufgrund von physischen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigungen, die ein Hindernis für die Teilnahme am Berufsleben bildet und voraussichtlich von langer Dauer ist (EuGH 11.7.2006, C-13/05 Sonia Chacon Navast/Eurest).

Das EStG grenzt im Rahmen der Bestimmungen für außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden erst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs 6 und § 35 EStG über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

Im Zusammenhang mit einer Behinderung erscheint allerdings eine differenzierte Betrachtung geboten. Insbesondere bei Dauerbehinderungen geht es häufig nur darum, den bestehenden Zustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern oder zumindest zu verlangsamen. Insofern sind auch Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, als Heilbehandlungen einzustufen.

Im Erkenntnis vom 03.08.2004, 99/13/0169 hat der VwGH diese Sichtweise bestätigt, indem er (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose den Kosten der Heilbehandlung zugeordnet.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifftiger 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.

Für Krankheitskosten fordert der VwGH 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 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 Judikatur des VwGH zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die typischerweise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

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 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. Die Beweisführung obliegt dabei dem, der die Berücksichtigung der Kosten begeht.

Die Judikatur zum Sozialversicherungsrecht gibt Anhaltspunkte für eine sachgerechte Abgrenzung. Der OGH sieht keineswegs nur Kosten von nach dem ArzneimittelG zugelassenen Medikamenten oder von wissenschaftlich anerkannten Behandlungsmethoden als erforderlich, zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig an. Dies könnte durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsste deren Wirksamkeit in der Form erwiesen sein, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden könne und dieser sich nicht nur auf die bloß subjektive Besserung bestehender Beschwerden beschränke. Dies setze voraus, dass der Erfolg nicht nur in Einzelfällen sondern typischer Weise erzielt wird. Dazu müsste der Nachweis erbracht werden, dass die Wirkung in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen eingetreten ist oder zumindest im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich erfolgreich war bzw. aufgrund der bisherigen Erfahrungen ein Erfolg erwartet werden durfte (OHG 24.10.2000, 10 ObS 294/00h; 26.3.1996 10 ObS 52/96; 9.4.1995, 10 ObS 20/95 u.a.).

Diese Kriterien können auch für den abgabenrechtlichen Bereich herangezogen werden, wenn die Kosten für Außenseitermedizin zu beurteilen sind. Doch kann damit nur eine medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahmen dem Grunde nach erwiesen werden. Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im steuerlichen Sinn bedarf es darüber hinaus auch der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 3.3.1992, 88/14/0011).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - wird den o.a. Anforderungen an die

Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Aus der zitierten, unter anderem zu § 133 Abs 3 ASVG bzw. § 83 Abs 1 BSVG etc. ergangenen OGH-Judikatur, ergibt sich, dass im Sozialversicherungsbereich eine nachträglich erstellte, ärztliche Expertise nicht generell als ungeeignet angesehen wird, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachzuweisen. Dies gilt für steuerliche Zwecke in gleicher Weise. Voraussetzung ist, dass derartige Stellungnahmen nach der Art medizinischer Gutachten erstellt sind, d.h. einem Qualitätsmaßstab entsprechen, der sie einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit zugänglich macht und auch standhalten lässt (vgl. auch UFSG, GZ RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

Wie oben ausgeführt, ist zwar eine ärztliche Verordnung nicht die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung für die medizinische Notwendigkeit. Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen allerdings nicht. Ebenso entspricht eine bloße (nachträgliche) ärztliche Empfehlung nicht den Anforderungen für die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten.

Im gegenständlichen Fall wurden Aufwendungen für die Behandlung durch einen - medizinisch nicht ausgebildeten und nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen - Parapsychologen, der sich insbesondere als "Spezialist für Psychokinese" bezeichnet und sämtliche esoterische, astrologische und kosmobiologische Dienstleistungen anbietet, als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Wie oben dargestellt, beschäftigt sich die Parapsychologie mit der Suche nach Belegen für die Telekinese. Ein wissenschaftlich nachvollziehbarer Nachweis oder Wirkungszusammenhang konnte aber bisher nicht erbracht werden. Nach der Darstellung des Hrn. D. sei es mittels eines Induktivs (am besten ein Photo) möglich, mit der zu behandelnden Person eine mediale Verbindung herzustellen, über welche sich die Psychokinese akzenturiere.

Der Bw. hat weder das Vorliegen einer ärztlichen Verordnung für die gegenständlichen Behandlungen durch den Parapsychologen, noch die Ausübung einer Aufsicht durch einen Arzt im Rahmen dieser Behandlungen behauptet. Weiters liegen weder Aufzeichnungen über den Therapieverlauf vor, noch wurde diese Behandlung ärztlich verordnet. Ein Kostenersatz durch einen Sozialversicherungsträger wurde nicht geleistet.

Auch die Erzielung zumindest eines gewissen Heilungserfolges, in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen, konnte nicht dargelegt werden. Ebenso wenig konnte der Bw. einen Nachweis erbringen, dass die ohne einen persönlichen Kontakt mit dem Patienten vorgenommene Behandlung erfolgreich verlaufen oder ein Erfolg zu

erwarten gewesen wäre. Dem entsprechend hat er selbst eingeräumt, dass die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens über den eingetretenen Heilungserfolg in einer seriösen Form nicht möglich ist und der Arzt lediglich eine Empfehlung für die parapsychologische Behandlung abgegeben hat. Die subjektiv erlebten, vom Bw. bzw. insbesondere von dessen Gattin im Rahmen der mündlichen Verhandlung geschilderten Fortschritte in der Kommunikation des Sohnes (erstmals Aufnahme eines Augenkontaktes mit dem Gesprächspartner, Formulierung von Forderungen) und dessen Lebensführung (Normalisierung der bisher ungewöhnlichen Schlafhaltung und entspannterer Schlaf, sowie Wegfall der Probleme beim Einschlafen) werden nicht in Zweifel gezogen, reichen aber nicht aus, einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit der Behandlung durch Hrn. D. glaubhaft zu machen bzw. nachzuweisen und somit die oben angeführten Kriterien für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung zu erfüllen. Insbesondere liegen hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse dieser Behandlung nicht vor und waren im Hinblick auf die geschilderte Art der in Anspruch genommenen Leistungen auch nicht zu erwarten.

Bei dieser Sachlage ist es nach Ansicht des Senates nicht als erwiesen anzusehen, dass die Behandlung durch den Parapsychologen die geschilderten, subjektiv erlebten Fortschritte des Sohnes des Bw. bewirkt hat. Auch die Behauptung des Bw., es sei im Internet eine Vielzahl an Kommentaren vorhanden, die die erfolgreiche Tätigkeit des Parapsychologen belegten, vermag den Senat nicht zu überzeugen. Einerseits wurden keine konkreten Fälle erfolgreich behandelter Personen bekannt gegeben bzw. Behandlungserfolge dargelegt, andererseits fehlt jeglicher Nachweis dafür, dass durch die gegenständliche Behandlungsform ein Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung erzielt worden wäre. Der Sachverhalt, welcher der vom Bw. zitierten Entscheidung des UFS, RV/0893-L/11 vom 19.09.2011, zu Grunde liegt, ist mit jenem des Berufungsfalles nicht vergleichbar. Hierbei kam nicht nur eine völlig andere Behandlungsmethode zur Anwendung, bei der das kranke Kind persönlich behandelt und betreut wurde, sondern hat auch vor Ort eine laufende ärztliche Kontrolle stattgefunden und wurden Aufzeichnungen über den Therapieverlauf geführt. Diese Voraussetzungen liegen im Berufungsfall eindeutig nicht vor.

Nach der Überzeugung des Senates stellt die vom Parapsychologen C D. im konkreten Fall – ohne jemals mit dem Patienten persönlich zusammengetroffen zu sein, ohne jegliche ärztliche Verordnung und ohne ärztliche Begleitung bzw. Dokumentation der Therapie – vorgenommene Behandlung keinen zielgerichteten Eingriff zur Heilbehandlung dar. Es mangelt somit an der medizinischen Notwendigkeit bzw. der Zwangsläufigkeit der gegenständlichen Behandlung.

Nach diesen Ausführungen sind Aufwendungen für die Behandlung durch einen Parapsychologen nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. April 2012