



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 20. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 19. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert (im Sinne der Berufungsvorentscheidung).

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

### Einkommensteuer 2007

	<b>2007</b>
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	21.795,89 €
<b>Einkommen</b>	17.642,89 €
<b>Einkommensteuer</b>	2.057,51 €
<b>Anrechenbare Lohnsteuer</b>	- 975,54 €

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Berufungsvorentscheidung) zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungsberwerberin beantragte in ihrer **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007** unter anderem die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit den Behinderungen ihrer Söhne.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 19. März 2009 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Nicht berücksichtigt wurden teilweise außergewöhnliche Belastungen, da sie nicht im Zusammenhang mit der Behinderung stehen würden. Unter anderem auch die hier in Streit stehenden Aufwendungen für eine so genannte Tierwanderung.

Mit Eingabe vom 20. April 2009 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. März 2009 eingereicht.

Im Folgenden wird hier lediglich der nunmehr offene Streitpunkt „Tierwanderung“ angeführt: Diese Therapie sei sehr wohl offiziell anerkannt und werde auch zum Beispiel im Caritas Kinderdorf St. Isidor bei Linz in den Übungen mit Pferden angewendet, weil der heilpädagogische Charakter erwiesen sei. In gleicher Weise werde von der Volkshilfe Linz und der Diakonie Gallneukirchen diese Art der Therapie übernommen.

In einer weiteren **Eingabe vom 15. Mai 2009** wurde darauf hingewiesen, dass kürzlich in den Medien (Zeitung) zu lesen gewesen sei, dass das Kinderdorf St. Isidor beabsichtige, einen Therapie-Hund anzuschaffen (Hinweis auf die pädagogische heilbehandlungsmäßige wertvolle Therapie des Umganges und Arbeiten mit Tieren).

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. November 2009 wurde der Bescheid vom 19. März 2009 abgeändert.

In der umfangreichen Begründung wurden die rechtlichen Hintergründe von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen dargestellt (vor allem Kosten der Heilbehandlung).

Die Aufwendungen bezüglich eines Ausfluges nach K, die Tierwanderung sowie eine Ferienaktion wurden nicht als Kosten der Heilbehandlung (außergewöhnliche Belastung) anerkannt.

Wesentliche Inhalte aus dieser Berufungsvorentscheidung:

*„Nach § 34 des Einkommensteuergesetzes 1988 trifft folgendes zu:*

*(1) Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:*

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.
- (2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
- (3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
- (6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

*Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.*

*Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.*

...

*Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. . Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten. Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründeter Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen.*

*Nur unmittelbare Aufwendungen stellen Kosten der Heilbehandlung dar. Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, können neben den Pauschbeträgen des § 35 EStG 1988 bzw. den tatsächlichen aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln - also Kürzung um den Selbstbehalt - des § 34 EStG 1988 geltend gemacht werden.*

*Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind jedoch Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit.*

*Folgt man der ständigen Rechtsprechung, was die krankheitsbedingten Aufwendungen betrifft, so sind höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung*

getragen werden, nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über eine bestimmte medizinische Behandlung sowie allgemeine Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung sind noch keine triftigen medizinischen Gründe. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Wenn triftige medizinische Gründe eine besondere Behandlung geboten erscheinen lassen, muss darüber auch ein Nachweis erbracht werden. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

....

Die Aufwendungen bezüglich a) Ausflug K, b) Tierwanderung, und Ferienaktion stellen, wie oben angegeben, keine Kosten der Heilbehandlung dar und waren daher nicht zu berücksichtigen.

...."

Mit **Eingabe vom 11. Dezember 2009** wurde Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung eingereicht (sog. **Vorlageantrag**).

Gemäß § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, (BGBl. Nr. 303/1996) würden unter anderem auch Therapiekosten als Kosten der Heilbehandlung gelten.

Das Arbeiten behinderter Menschen mit Tieren (Pferde, Delphine, etc.) sei heilpädagogisch anerkannt.

Im gegenständlichen Fall seien für den Sohn Simon für das Jahr 2007 folgende Kosten angefallen:

14. August 2007 Tierwanderung: 560,00 € sowie 480,00 €

Hingewiesen wurde in dieser Eingabe auch auf folgenden Artikel in den OÖ. Nachrichten:

„Therapie-Reiten: Übergangslösung

*Erster Erfolg für das Therapiereiten der Peter Petersen Sonderschule in St. Isidor, das, wie berichtet, wegen des Ausfalls eines Sponsors vor dem Aus steht: Die Caritas bietet an, einen Teil der betroffenen Kinder in ihre Therapiegruppen zu übernehmen, bis ein Sponsor gefunden ist. Die Caritas betreibt das integrative Reitzentrum, in dem das Therapiereiten der Sonderschule bisher eingemietet war. Das Reitzentrum ist übrigens nicht in Gefahr, so die Caritas. Die Schule sucht derzeit intensiv einen Sponsor, der den Jahresbetrag von 6.000,00 € übernimmt.*

Mit **Vorlagebericht vom 15. Jänner 2010** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gem. § 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:*

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

...

*Gemäß Absatz 6 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:*

....

*- Mehraufwendungen aus dem Titel Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.*

*Gem. § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl 1996/303) sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

Unter Beachtung dieser gesetzlichen bzw. verordnungsgemäß bestimmten Grundlagen ist der streitgegenständliche Sachverhalt zu würdigen.

Stellen die Aufwendungen für die angeführte Tierwanderung eine sog. **Heilbehandlung** im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen dar oder nicht?

Laut Einkommensteuererklärung leidet der Sohn Simon unter Autismus und wurde zu 80% behindert eingestuft. Es wurde diesbezüglich eine pflegebedingte Geldleistung (Stufe 6) gewährt.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2009 richtig ausgeführt wurde, sind höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus

**triftigen medizinischen Gründen** erfolgen. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über eine bestimmte medizinische Behandlung sind noch keine triftigen medizinischen Gründe für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (vgl. VwGH 24.6.2004, [2001/15/0109](#)). Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Wenn triftige medizinische Gründe eine besondere Behandlung geboten erscheinen lassen, muss darüber auch ein Nachweis erbracht werden.

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn diese Leistungen verschrieben oder die Kosten zumindest teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

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 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.

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Berufungsvorentscheidung, in der die Behörde das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen darlegt und sich mit den anstehenden Sachverhaltsfragen auseinandersetzt, geeignet wie ein Vorhalt zu wirken und als solcher zu gelten (vgl. VwGH 21.4.1983, [82/16/0177](#); 13.3.1986, 84/16/0235). Es ist Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (vgl. VwGH 28.6.1989, 89/16/0048).

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die

---

Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

Ebenso fehlt es 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, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Diese Voraussetzungen können auch aus der von der Berufungswerberin übermittelten Darstellung nicht entnommen werden. Darin wird hinsichtlich der Pony Wanderung folgendes ausgeführt:

*"Mit einem Pony an der Leine wanderst du durch das Mühlviertel – immer von einem Ort zum nächsten. Wir jausnen in der Wiese und genießen die Ruhe der Natur. Es ist schön und mutig, den eigenen Körper und die Anstrengungen zu spüren. Die Tiere sind immer bei uns und begleiten uns."*

Auch in Fällen der so genannten Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin müssen die Auswirkungen und Wirkungsweisen der Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen werden. Die Beweisführung obliegt dabei dem, der die Berücksichtigung der Kosten begehrte.

Obige Beschreibung weist in keiner Weise darauf hin, dass diese Art der "Therapie" speziell auf die Krankheit/Behinderung des Sohnes abgestellt war. Auch wenn der Umgang mit Pferden allenfalls positive Auswirkungen auf den Gesundheitszustand des Sohnes gehabt haben kann, so kann darin noch keine "Therapie" erkannt werden. Es gibt keine Hinweise darauf, dass auf die Bedürfnisse des Sohnes abgestimmte "Therapien" vorgenommen wurden.

§ 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 wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen.

Der Berufungswerberin war also bekannt (ausführlich dargestellt in der Berufungsvorentscheidung), dass zur allfälligen Berücksichtigung der streitgegenständlichen Aufwendungen für die Tierwanderung eine ärztliche Verordnung oder ähnliches vorgelegt werden müsse.

Dies ist bis zum jetzigen Zeitpunkt nicht erfolgt.

Der Hinweis, dass z.B. im Caritas Kinderdorf St. Isidor Übungen mit Pferden getätigt werden oder ein Verweis auf einen Zeitungsartikel stellt keinesfalls eine den gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmende ärztliche Verordnung dar.

Gefolgt wird in dieser Entscheidung allerdings den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 15. Februar 2011