



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 27. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 24. Mai 2011 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010** entschieden:

Der Berufung wird **im eingeschränkten Umfang** Folge gegeben.

TABELLE mit Berechnung (Einkommen und Abgabengutschrift)

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Gutschrift sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist Beamter. Er beantragte in der am 27.02.2011 elektronisch eingereichten *Einkommensteuerklärung 2010* **Kosten für die Heilbehandlung seiner schwerst behinderten Tochter (Delfintherapie in K., Türkei)** als außergewöhnliche Belastung.

Die KD-GmbH bestätigte am 15.09.2010 die Teilnahme der Tochter des Bws. an der **Delfintherapie in K. (Türkei) im Zeitraum vom 01.09.2010 bis 15.09.2010.**

Zu dieser Therapie gehören das Schwimmen mit Delphinen sowie physiotherapeutische Anwendungen, bei der unter anderem das Therapiegerät Galileo eingesetzt werde. Diese Teilnahmebestätigung wurde vom behandelnden Chefarzt (Dr. X) sowie der Physiotherapeutin B unterschrieben (Beilage 1 lt. Anlage zur Berufungsentscheidung).

Mit **Vorhalt des Finanzamtes vom 03.05.2011** wurde der Bw. ersucht, sämtliche Belege vorzulegen sowie eine Kostenaufstellung nachzureichen. Um Bekanntgabe der erhaltenen Ersätze und Zuschüsse wurde weiters ersucht.

Die vom Bw. aus eigenem zu tragenden Kosten für die Delphintherapie betrugen unstrittig € 5.546,90 (AS 18 detaillierte Gesamtkostenaufstellung).

Im **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 24.05.2011** wurden die strittigen Delphintherapiekosten nicht anerkannt, *weil die Absetzbarkeit von Heilbehandlungskosten voraussetze, dass diese vorab durch ärztliche Verordnung bewilligt werden müssten. Da die Delphintherapie nicht ärztlich verordnet worden sei, könnten diese Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.*

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** vom 27.06.2011 wurde vom Bw. Folgendes vorgebracht (*wörtliche Wiedergabe der Berufung hinsichtlich des Berufungspunktes Delphintherapie*).

„Bei der Arbeitnehmerveranlagung 2010 wurden die Aufwendungen für die Delphintherapie für meine Tochter J. als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt, weil diese Behandlungen nicht ärztlich verordnet wurden, die Absetzbarkeit von Kosten der Heilbehandlung jedoch voraussetzt, dass diese vorab durch ärztliche Verordnung bewilligt wurde. Damit kann ich mich nicht einverstanden erklären. Nach Lehre und Rechtsprechung gelten als Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, Krankentransport- oder Fahrtkosten, jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen bzw. Linderung und Stabilisierung einer Krankheit dienen. Obwohl eine Heilung unserer schwerstbehinderten Tochter nie möglich sein wird, sehen sich meine Frau und ich als Eltern verpflichtet, alle Maßnahmen zu setzen, die eine Verbesserung ihres Gesundheitszustands erwarten lassen. Eine solche Maßnahme ist auch die Delphintherapie, für die wir uns nach eingehender Beratung mit der Kinderärztin Dr. S., bei der unsere Tochter schon seit Jahren in ständiger Behandlung ist, entschieden

haben. Da diese alternative Behandlungstherapie, die unter strenger ärztlicher Aufsicht erfolgt, inzwischen eine auch aus schulmedizinischer Sicht anerkannte Heilmethode darstellt, wurde sie auch von der Kinderärztin empfohlen, ohne jedoch einen bestimmten Behandlungserfolg in Aussicht zu stellen. Die nach der Therapie festgestellte deutliche Verbesserung des physischen und psychischen Zustands unserer Tochter wird auch aus schulmedizinischer Sicht anerkannt. Wie aus einem vom UFS Linz, Mag. Renner verfassten Artikel in der SWK 1/ 2011S.28 hervorgeht, können in bestimmten Fällen selbst Therapien, denen es objektiv an der Eignung zur Heilung und der Linderung einer Krankheit mangelt, zwangsläufig erwachsen und deren Kosten somit außergewöhnliche Belastung sein. Der Autor bezieht sich dabei auf eine Entscheidung des deutschen Bundesfinanzhofs BFH VI R 11/09 vom 2.9.2010, nach der "nicht die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme in diesen (= wenig aussichtsreichen) Fällen die tatsächliche Zwangsläufigkeit begründet, sondern die Ausweglosigkeit der Lebenssituation, die den Griff nach jedem Strohalm gebietet". Auf meinen Fall übertragen heißt das, dass angesichts der Schwere der Behinderung unserer Tochter geeignete Maßnahme, die zu einer Besserung ihres Zustands beiträgt, als medizinische Notwendigkeit gilt. Die betreffenden Maßnahmen -Delphintherapie wurden im Fall unserer Tochter tatsächlich mit Erfolg angewendet, wodurch die medizinische Wirkung erwiesen sein dürfte. Die von uns selbst zu tragenden Kosten habe ich als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Ich stelle daher den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2010 in Sinne der vorliegenden Berufung unter Berücksichtigung der Kosten für die Delphintherapie als außergewöhnliche Belastung".

In einem **umfangreichen Vorhalteverfahren** des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates (Vorhaltsbeantwortung vom 17.08.2011) wurde vom Bw. Folgendes vorgebracht:

Ad a): Die Tochter J. sei seit ihrer Geburt körperlich und geistig schwerst behindert. Sie leide an Epilepsie (Lennox-Gastaut-Syndrom), an spastischer Tetraparese und an Microzephalie. J. sei bereits wegen eines massiven gastroösophagealen Refluxes operiert worden. Weiters habe sie im Jahr 2009 einen Darmverschluss gehabt und hätte in der Nacht operiert werden müssen. Sie könne weder selbstständig sitzen noch stehen, geschweige denn gehen. Sie müsse gewickelt und gefüttert werden und benötige 24 Stunden Betreuung. Die Betreuung könne ohne fremde Hilfe bewerkstelligt werden. Als Nachweis für die Behinderung unserer Tochter schließe der Bw. mehrere ärztliche Befunde an. Der Gesamtgrad der Behinderung sei mit 90 % festgestellt worden

(siehe ärztliches Sachverständigengutachten aufgrund der Weitergewährung der erhöhten Familienbeihilfe);

Ad b): Es werde für das Kind seit Mai 1999 erhöhte Familienbeihilfe bezogen.

Ad c): Seit 01.06.2008 werde Pflegegeld der Stufe 6 des Landes Oberösterreich ausbezahlt (siehe Bescheid vom 15.10.2008, GZx);

Ad d): J. stehe seit ihrer Geburt bei der Kinderärztin Frau Dr. S. aus V. in intensiver Behandlung. Natürlich hätte der Bw. auch mit Frau Dr. S. über eine Delphintherapie gesprochen. Sie habe ihm mitgeteilt, dass es sich dabei um keine anerkannte Therapieform handle und sie deshalb auch keine Verordnung ausstellen könne, da die Delphintherapie auch von keiner Krankenkasse genehmigt, geschweige denn bezahlt werde. Sie meinte jedoch auch, dass eine Delphintherapie bei **ähnlichen Fällen durchaus schon Erfolge** gebracht habe. Die schriftliche Stellungnahme von Frau Dr. S. sei als Beilage A diesem Schreiben angeschlossen. Es sei - bei entsprechender finanzieller Leistbarkeit - durchaus wieder eine Teilnahme an einer Delphintherapie geplant. Seit der Delphintherapie seien die epileptischen Anfälle von J. um 9/10 zurückgegangen. Dies könne eindeutig durch unsere händisch geführten Aufzeichnungen belegt werden. So habe J. im August bzw. auch noch September 2010 monatlich mehr als 100 Anfälle gehabt. Derzeit habe J. monatlich ca. 10 - 15 Anfälle. Angeführt werde noch, dass in der Zwischenzeit keine größeren Veränderungen in der Medikation durchgeführt worden seien - im Gegenteil, es würden derzeit sogar geringere Dosen gegeben.

Ad e): Die Delphintherapie samt Aufenthalt und behindertengerechtem Transfer vom Flughafen zum Hotel und zurück werde über die deutsche Firma KD organisiert. Es habe sich um einen zweiwöchigen Aufenthalt gehandelt. Davon hatte J. 10 Delphin-Schwimmeinheiten mit einem speziell ausgebildeten Schwimmtrainer. Nach der Schwimmeinheit sei noch Physiotherapie bzw. auch die Galileo-Therapie angewandt worden. Abschließend habe das sogenannte "Spaßschwimmen" im Meer oder Pool mit dem Schwimmtrainer stattgefunden - die Kinder sollten ja auch Spaß an der Therapie haben. So wäre der gesamte Vormittag mit Therapien ausgefüllt. Bei der Therapie sei stets ein Arzt (Dr.X) vor Ort gewesen. J. sei vor der Delphintherapie auch vom Arzt untersucht worden, um nochmals die Therapiefähigkeit festzustellen. Der Bw. lege auch noch eine Teilnahmebestätigung der Firma KD bei, die auch vom Chefarzt unterzeichnet wurde. Dies könne auch auf der Homepage link nachgelesen werden. Der Bw. hoffe,

dass der Berufung stattgegeben werde und die Kosten für die Delphintherapie anerkannt werden könnten, da diese Therapie durch die hohen Kosten doch sehr belastend für unsere finanzielle Lage sei. Seine Gattin hätte ihre Arbeit gesundheitsbedingt und auch wegen der Behinderung der Tochter aufgeben. Somit bestreiten wir den Lebensunterhalt nur vom Einkommen des Bws.

Folgende **ärztliche Stellungnahmen** dienen als Nachweise für die an der Patientin durchgeführten Untersuchungen (als **Beilagen zu dieser Berufungsentscheidung** dargestellt):

Bericht der Landesklinik für Kinderchirurgie, Landeskliniken S vom 30.04.1999, 12.01.2000, 21.07.2000, 30.01.2001, 20.02.2001 (Beilage 2)

Bericht des Allg. Öff. Landeskrankenhauses V. vom 07.06.1999 (Beilage 3)

Bericht des Leiters der Neuroorthopädischen Ambulanz, Allgemeines und orthopädisches Landeskrankenhaus St., (Oberarzt Dr. Y) (Untersuchung am 04.05.2002 –Beilage 4)

Kurzbericht des Landes-Frauen-und Kinderklinik L. vom 13.02.2008, Abteilung für Kinder-Jugendheilkunde, 5-seitig –Beilage 5)

Kinderarzt-Brief/Bad R., Primar Dr. D., Rehabilitation, vom 20.06.2011 (Beilage 6)

Schriftliche Stellungnahme der Kinderärztin Frau Dr. S. vom 05.08.2011 (Beilage 7)

Das Vorbringen des Bws. wurde dem Finanzamt mit **E-Mail vom 17.08.2011** in Wahrung des Parteiengehörs zur allfälligen Stellungnahme übermittelt. Eine Stellungnahme des Finanzamtes wurde nicht abgegeben.

Mit **Schriftsatz vom 06.09.2011** wurde der Berufungspunkt (Kosten anlässlich einer Behandlung in der Therme C) zurückgenommen.

Es war daher im Rahmen dieser Berufungsentscheidung **nur mehr über die Kosten für die Delphintherapie zu entscheiden** (außergewöhnliche Belastung / Zwangsläufigkeit?).

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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 1998/15/0123; VwGH [2001/15/0164](#)).

Der Europäische Gerichtshof 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 17.11.2006, Rs [13/05](#) .Sonia Chacon Navast/Eurest).

Im konkreten Fall ist die Schwere der körperlichen und geistigen Behinderung der Tochter des Bws. unstrittig. Auf die zahlreichen ärztlichen Befunde - wie sie im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung dargestellt sind, wird verwiesen.

Delfintherapie als alternative Heilbehandlungsmethode

Die Delphintherapie (<http://link2>) geht davon aus, dass konservative Therapieformen verstärkt werden, indem die Begegnung mit dem Delphin als Belohnung für die Mitarbeit des Patienten und seiner Eltern ausgelegt ist (<http://link3>). Dort wird auch erklärt, dass Patienten erst mit dem Delphin interagieren dürfen, wenn sie ihre (aus konservativen Verfahren stammenden) Therapieaufgaben erfüllt haben.

Die Delphintherapie wird nach Recherchen des Referenten in Österreich nicht angeboten. Eine Schwimmtherapie in einem inländischen oder ausländischem Hallenbad(in einer Kuranstalt) ist nicht mit einer Delphintherapie vergleichbar.

Diese Therapieform wird auch von den Krankenkassen nicht bewilligt bzw. bezahlt.

Wenn diese Therapieform auch nicht zu den anerkannten wissenschaftlichen Heilbehandlungsmethoden (vgl. Zeitschrift1 -,amerikanische Studie: Delphintherapie sei keine wirkungsvolle Behandlung, <http://www.link4>) zu zählen ist, ist der Referent der Auffassung, dass Kosten für diese alternative Heilbehandlung als *außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988* anerkannt werden können.

In den Fällen einer Dauerbehinderung (aufgrund der vorliegenden Hirnschädigung) sind bereits Aufwendungen für Maßnahmen zur Stabilisierung bzw. Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes den Kosten im Sinne des § 34 /§ 35 EStG 1988 zuzurechnen.

Die Kinderärztin bestätigt in ihrer Stellungnahme vom 05.08.2011 , *dass im konkreten Einzelfall ein Versuch mit dieser Delfintherapie gerechtfertigt ist, weil sie als Ergänzung zur konventionellen Physiotherapie eine Lockerung der Spastik und verbesserte Aufmerksamkeit in ähnlich gelagerten Fällen gebracht hätte.*

Aufwendungen für Maßnahmen der Außenseitermedizin sind nicht grundsätzlich von der Berücksichtigung als Kosten einer Behinderung im Rahmen der §§ 34, § 35 EStG 1988 ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber – neben dem Vorliegen sonstiger Merkmale von außergewöhnlichen Belastungen - dass deren medizinische Notwendigkeit erwiesen ist. Dies erfordert keinen wissenschaftlich gesicherten Wirkungsnachweis.

Die konkrete Behandlungsform (Schwimmen mit Delfinen, angewandte Physiotherapie, Spaßschwimmen zum Ausgleich bzw. zur Verbesserung des psychischen Zustandes (*Lachen ist gesund*), Einsatz des Therapiegerätes Galileo) führten zur Lockerung der Spastik sowie zu einer verbesserten Aufmerksamkeit der Patientin. Weiters gingen die epileptischen Fälle um 90 % zurück. Außerdem wurde im Anschluss an diese Therapieform sogar eine geringere Medikation erreicht(vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 17.08.2011).

In seinem **Urteil vom 02.09.10 VI R 11/09 (immunbiologische Krebsabwehrtherapie)** hat der Bundesfinanzhof eine Entscheidung des Finanzgerichtes aufgehoben. Der Referent schließt sich dieser Rechtsprechung des BFH 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 allerdings, wenn die Behandlung von einer Person vorgenommen wird, **die nicht zur Ausübung der Heilkunde zugelassen ist**.

Aus diesem Urteil können **nach Meinung des Referenten** folgende wesentlichen **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 Strohalm“ begründet bei derartigen Fällen die Zwangsläufigkeit. Dass Eltern verzweifelt sind und in einer solchen Ausnahmesituation alles versuchen, um ihrem Kind zu helfen, liegt auf der Hand. Die Delphintherapie ist daher sozusagen das allerletzte Allheilmittel. Der Aufenthalt in K.in der Türkei wurde deswegen gewählt, weil diese Therapieform nicht im Inland angeboten wird.

Aus dem vom Finanzamt der Aktenlage angeschlossenen und als zweites (nicht in Bescheidform) ausgedrücktem Argument für die Nichtanerkennung derartiger Kosten scheint ein Artikel über die Delphintherapie im „Zeitschrift1-“ auf.

Dazu wird vom Referenten bemerkt:

Dass Tierschutzargumente (so eine Auffassung eines Wissenschaftlers im Artikel des Zeitschrift-1) („der enge Kontakt schade den Tieren“) gegen die Anwendung dieser Therapieform sprechen sollten, ist für den Referenten nicht nachvollziehbar. Im Übrigen gibt es auch andere Experten ,die beispielsweise bei der Behandlung mit anderen Tieren (Pferden, aber auch Hunden) die Auffassung vertreten, dass die Therapieformen auch für die Therapie-Tiere förderlich seien (vgl. Artikel in der Zeitschrift2 vom 31.08.2011 – „Therapeuten auf 4

Beinen"). Ein unmittelbarer Vergleich von Delphinen mit Pferden bzw. Hunden kann zwar nach dem Verständnis des Referenten nicht 1:1 übertragen werden. Dass diese Therapieform in Einzelfällen für die Delphine nachteilig sein mag, mag zutreffen. Daraus aber als Konsequenz die generelle Ablehnung der Delphintherapie zu folgern, ist unzulässig. Sollten die Bedenken des Wissenschaftlers einer amerikanischen Studie tatsächlich zutreffen, muss nach Meinung des Referenten eine Interessenabwägung jedenfalls zugunsten des Menschen (Patienten) ausfallen.

Wie ausgeführt liegen überdies eine Reihe von ärztlichen Bestätigungen vor, die einerseits den schlechten Gesundheitszustand der Patientin dokumentieren und andererseits die Delphintherapie als gerechtfertigt erscheinen ließen (diesbezüglich wird auf das nachträglich vorgelegte Schreiben der Kinderärztin Dr. S. vom 05.08.2011 hingewiesen, in dem die konkrete Therapieform als gerechtfertigt eingestuft wurde, weil diese auch in anderen vergleichbaren Fällen Erfolge für die Patienten gebracht hätte).

Auch aus der OGH-Rechtsprechung zu § 133 Abs. 2 ASVG ergibt sich, dass im Sozialversicherungsbereich eine nachträglich erstellte, ärztliche Expertise nicht generell als ungeeignet angesehen wird, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachzuweisen. Dies muss auch für das Steuerrecht gelten.

Im Übrigen wurden im Verfahren glaubhaft gemacht, dass vor Ort laufend eine ärztliche Kontrolle gegeben war. Es wurden sogar händische Aufzeichnungen über den Therapieverlauf geführt (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 17.08.2011). Diesen Angaben wird Glauben geschenkt. Eine Erholungsreise der Eltern mit ihrem schwerst behinderten Kind kann daher ausgeschlossen werden.

Zusammenfassung

In Ausnahmefällen wie in dem hier zu beurteilenden Fall (90 % Schwerst-Behinderung der Tochter des Bws.) sind Kosten für die angewandte Delphintherapie nach Meinung des Referenten als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

In einer ausweglosen Lebenssituation begründet der „Griff nach jedem Strohalm“ (=Delphintherapie) die Zwangsläufigkeit.

Entscheidend ist, dass immer eine ärztliche Aufsicht im Rahmen der Therapie gegeben ist und dies vom Abgabepflichtigen im Verfahren auch nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden kann.

Aus den angeführten Gründen war daher der **Berufung im eingeschränkten Umfang** Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt und 7 ärztliche Befunde

Linz, am 19. September 2011