

GZ. RV/3674-W/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stöger & Zallmann Steuerberatungs GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung.

In seiner am 18. Dezember 2008 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für 2007 machte er für seine 2002 geborene Tochter A, deren Grad der Behinderung 40% beträgt (Gutachten des Bundessozialamtes B vom 11. Jänner 2008), neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 an außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes unter der Kennzahl 471 (nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) einen Betrag von 3.011,39 € geltend.

Gemäß dem oa. Gutachten des Bundessozialamtes B (S 9, S 86/2007 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt) leidet A an einer sog. Optikusatrophie (fortgeschrittene Schädigung des Sehnervs, S 88/2007 E-Akt); bei ihr liegt ein beidseitiger Sehnervschwund mit Sehverminderung rechts und reduzierter Leseleistung vor (seit 1. September 2005, rückwirkende Feststellung (S 8/2007 E-Akt)).

Der Einkommensteuerbescheid für 2007 erging am 22. Dezember 2008 (zunächst) erklärungsgemäß.

Mit Ersuchen um Ergänzung "betreffend Einkommensteuererklärung 2007" vom 22. April 2009 wurde der Bw. aufgefordert, die von ihm beantragten außergewöhnlichen Belastungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen (Kostenaufstellung samt dazu gehörender Rechnungen, Zahlungsbelege etc.) nachzuweisen und anzuführen, ob er hiefür Kostenersätze aus einer gesetzlichen oder privaten Krankenversicherung erhalten habe.

Mit Antwortschreiben vom 26. Mai 2009 legte der steuerliche Vertreter des Bw. eine Aufstellung der für 2007 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen samt dazu gehörender Belege vor (S 12 bis 36/2007 E-Akt); weiters teilte der steuerliche Vertreter mit, es sei von ihm festgestellt worden, dass der Bw. im Jahr 2007 Kostenersätze in Höhe von 507,01 € von der C-Gebietskrankenkasse erhalten habe, welche vom steuerlichen Vertreter in der Einkommensteuererklärung fälschlicherweise nicht in Abzug gebracht worden seien.

In weiterer Folge hob das Finanzamt am 29. Juni 2009 den am 22. Dezember 2008 ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2007 gemäß § 299 BAO auf. Der Aufhebungsbescheid enthält folgende Begründung:

"[...]"

*Im Erstbescheid wurden die von Ihnen als außergewöhnliche Belastungen beantragten zusätzlichen Kosten zur Gänze ohne Selbstbehalt berücksichtigt.*

*Bei Aufwendungen, die nicht im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, ist ein Selbstbehalt in Abzug zu bringen."*

Mit dem am selben Tag ergangenen, neuen Einkommensteuerbescheid für 2007 ließ die Abgabenbehörde I. Instanz - neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 - nur mehr einen Betrag von 84,40 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes zum Abzug zu; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden 2.419,98 € anerkannt. Dieser Bescheid weist folgende Begründung auf:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 4.384,69 € nicht übersteigen.*

*[...]*

*Bei den von Ihnen beantragten außergewöhnlichen Belastungen stehen lediglich Kosten in Höhe von 84,40 € in Zusammenhang mit der Behinderung. Diese Aufwendungen sind ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.*

*Die restlichen Krankheitskosten (gekürzt um die Kostenersätze der C-Gebietskrankenkasse), die mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachten Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen (zB Supradyn Vital 50+ FTBL, Aprednislon TBL, Zyrtec FTBL, Antibiophilus, Rechnungen Dr. D - Bronchitis, E - Maltherapie, Dr. F - Tubenkatarrh, G - Physiotherapie, Dr. H usw.) sind unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes neben den Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung absetzbar."*

Gegen den (neuen) Einkommensteuerbescheid für 2007 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. nach erfolgter Fristverlängerung am 20. August 2009 Berufung:

Beantragt werde, die in Kopie beiliegenden außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 2.640,89 € abzüglich des Kostenersatzes der C-Gebietskrankenkasse von 507,01 €, ergibt 2.133,88 €, ohne Abzug des Selbstbehaltes zu veranlagern.

Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, laut Gutachten der Dr. I, Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, stünden die in Anspruch genommenen Therapien wie Logopädie, Physiotherapie, Maltherapie, Musiktherapie, Ergotherapie etc. sehr wohl in Zusammenhang mit der Behinderung der Tochter des Bw.; das Gutachten der Dr. I werde in Kopie beigelegt.

Dieses Gutachten vom 18. August 2009 weist auszugsweise folgenden Wortlaut auf (S 56/2007 E-Akt):

*"Dr. med. I*

*Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie*

*[...]*

*Kurzbericht: A, geb. 25.8.2002*

*Diagnose: Optikusatrophie bds re > li, bisher noch unklarer Genese*

*Strabismus convergens o.s., Amblyopie o.s.*

*Hyperopie u. Astigmatismus bds*

*Bei A wurde im Jahr 2005 im AKH im Rahmen einer augenärztlichen Begutachtung die Diagnose einer beidseitigen Optikusatrophie unklarer Genese gestellt. Es folgten laufende augenfachärztliche Kontrollen und div. Therapien. Auf Grund des massiv eingeschränkten Sehvermögens wurden der Patientin eine Reihe von Therapien empfohlen, um der komplexen Problematik des Kindes gerecht zu werden.*

*Die Patientin erhielt eine Frühförderung für sehbehinderte Kinder, Ergotherapie, Musiktherapie, heilpädagogisches Voltigieren, Maltherapie und craniosacrale Osteopathie.*

*Auf Grund der Jugendlichkeit der kleinen Patientin und der noch unklaren Genese der Erkrankung und des daraus resultierenden Krankheitsverlaufs ist jede dieser Therapieformen als unterstützend anzusehen.*

*Aus dem Bericht der klin. Abteilung für pädiatrische Ophtalmologie und Strabismus geht hervor, dass das Kind spezieller Unterstützung bedarf, insbesondere müssen Lern- und Konzentrationsschwierigkeiten immer im Zusammenhang mit der Augenerkrankung gesehen werden.*

*Eine psychologische Testung betreffend die Schulreife zeigte erhöhte Werte in den Bereichen Aufmerksamkeitsdefizite und Hyperaktivität.*

*Auf Grund der komplexen Problematik, die sich aus der Sehbehinderung ergibt, ist dzt. die Einschulung in eine Integrationsklasse sowie eine Weiterführung der unterstützenden Therapien zu empfehlen.*

*[Stempel, Unterschrift Dr. I]"*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2009 gab das Finanzamt der Berufung des steuerlichen Vertreters teilweise statt, indem es - neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 - einen Betrag von 1.131,88 € an außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes zum Abzug zuließ; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden 320,00 € anerkannt. Dieser Bescheid weist auszugsweise folgende Begründung auf:

*"Mehraufwendungen für behinderte Kinder sind bei einem Grad der Behinderung eines Kindes von mindestens 25%, aber ohne Bezug der erhöhten Familienbeihilfe, wenn der Steuerpflichtige oder sein (Ehe-)Partner Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag hat, durch den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen."*

sichtigen; Voraussetzung dafür ist, dass für dieses Kind keine pflegebedingte Geldleistung bezogen wird.

Unabhängig vom Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG können bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag

- der Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung
- nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie
- Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß

berücksichtigt werden. Bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25% ist eine Kürzung um den Selbstbehalt vorzunehmen.

Als Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Der Antrag vom 4.12.2007 auf erhöhte Familienbeihilfe für Ihre Tochter A wurde auf Grund des ärztlichen Sachverständigengutachtens des Bundessozialamtes vom 11.1.2008 mit Bescheid vom 19.2.2008 abgewiesen. In diesem Bescheid wurde auf Grund der Diagnose "Sehnervschwund beidseits mit Sehverminderung rechts" eine 40%-ige Behinderung festgestellt.

Aus der vorgelegten ärztlichen Bescheinigung der Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, Dr. I, vom 18.8.2009 wurde bestätigt, dass eine Reihe von Therapien zur Behandlung der Behinderung der Tochter A empfohlen wurden.

Dazu ist festzustellen, dass grundsätzlich nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Therapie zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Wird die Anerkennung von Aufwendungen für derartige Therapien (Ergotherapie, Logopädie, Maltherapie, Musiktherapie, Physiotherapie) begehrt, so müssen die in § 34 Abs. 1 EStG geforderten Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachgewiesen werden. Aus der vorliegenden ärztlichen Bescheinigung vom 18.8.2009 geht die Zwangsläufigkeit für die Inanspruchnahme der verschiedenen Therapieformen nicht hervor, es wird lediglich eine Vielzahl unterschiedlicher Therapieformen empfohlen.

Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu solchen Mitteln von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilmitteln. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilmittel als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhanges der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus.

*Dies ergibt sich aus § 4 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen, wonach bei behinderten Personen "Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß" zu berücksichtigen sind.*

*Die von Ihnen vorgelegten Unterlagen können nicht als ausreichender Nachweis für die Notwendigkeit der Maltherapie (217,00 €), Musiktherapie (290,00 €), Physiotherapie (175,00 €) angesehen werden, da lediglich eine Vielzahl von unterschiedlichen Therapieformen empfohlen wurde und zumal für diese Therapien (Maltherapie, Musiktherapie, Physiotherapie) auch keine Zuschüsse der gesetzlichen Sozialversicherung gewährt wurden.*

*Da es somit – abgesehen vom Fehlen eines geeigneten Nachweises für den Zusammenhang der Inanspruchnahme der Maltherapie, Musiktherapie und Physiotherapie in Summe von 682,00 € mit der Behinderung – bereits an einem geeigneten Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG iVm § 34 Abs. 3 EStG geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden.*

*Aus den vorgelegten Honorarnoten für ärztliche Behandlungen ist auf Grund der darauf ausgewiesenen Diagnosen "Bronchitis, Atopie all. Dermatitis, Tubenkatarrh" kein unmittelbarer Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung von A zu erkennen und auch aus den vorliegenden Unterlagen ist kein Hinweis enthalten, dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Arztbehandlungskosten für akute Alltagserkrankungen und der die Behinderung begründenden Krankheit "Sehnervschädigung" bestünde. Daher sind die Arztkosten und Facharztkosten für Kinderheilkunde iHv 320,00 € als außergewöhnliche Belastung mit Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.*

*Die Aufwendungen für die Hilfsmittel "Augokkluspflaster und Sonnenclip" iHv 84,40 € haben bereits im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29.6.2009 als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes Eingang gefunden und stellen somit keinen Streitpunkt dar.*

*[...]"*

In seinem Vorlageantrag vom 12. Oktober 2009 führte der steuerliche Vertreter aus, durch die Abgabenbehörde I. Instanz seien im Rahmen der Berufungsvorentscheidung außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 682,00 €, welche für diverse Therapien der schwer sehbehinderten Tochter des Bw. aufgelaufen seien, nicht anerkannt worden. Dies sei durch das Fehlen einer Zwangsläufigkeit für die oa. Belastungen begründet worden.

Diese Rechtsansicht der Behörde werde nicht geteilt.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG sei eine Belastung dann als zwangsläufig zu charakterisieren, wenn man sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne.

Die Sehkraft der Tochter des Bw. betrage gemäß augenärztlichem Befund vom 25. September 2009 rechts 20% und links 6% (der Befund liege in Kopie bei). Auf Grund der Schwäche des Sehnervs sei dies operativ nicht zu beheben.

Die angeführten Kosten für Therapien seien deshalb aufgelaufen, weil diese Therapien auf Grund der Meinung von Ärzten zu einer Verbesserung der Sehkraft führen können. Die Behörde stelle die Zwangsläufigkeit mit dem Hinweis in Abrede, dass nicht jede ärztlich verordnete Therapie zwangsläufig sei. Dem sei zu entgegnen, dass auch im Fall einer Krebserkrankung eine Chemotherapie nicht das einzige Mittel sei und lediglich "empfohlen" werde.

Ferner sei der steuerliche Vertreter der Meinung, dass die Eltern jedenfalls die sittliche Verpflichtung treffe, alles in ihrer Macht Stehende zu unternehmen, um eine Besserung des Gesundheitszustandes der Tochter herbeizuführen. Die von den betrauten Ärzten vorgeschlagenen Therapien würden nicht in Anspruch genommen, wenn die Sehkraft nicht eingeschränkt wäre.

Folglich sei jedenfalls eine Zwangsläufigkeit gegeben, weshalb neben den ursprünglich angeführten außergewöhnlichen Belastungen auch die oben Angeführten anzuerkennen seien.

Eine Kopie des im Vorlageantrag angeführten augenärztlichen Befundes vom 25. September 2009 befindet sich auf S 141/2007 E-Akt. Er weist auszugsweise folgenden Wortlaut auf:

*"Dr. J*

*Fachärztin für Augenheilkunde und Optometrie*

*[...]*

*Augenärztlicher Befund von A, geb. am 25.8.2002*

*Diagnose: Optikusatrophie ou*

*Hypermetropie*

*Astigmatismus*

*Strabismus convergens os*

*Amblyopie od < os*

*Sehbehinderung*

*Visus mit Korrektur:*

*Visus re: 0,2 li: 0,06*

*[...]*

*Orthoptischer Befund:*

*Innenschielstellung links von ca +12 Grad mit Suppression des linken Auges*

*Gesichtsfeld:*

*nicht geprüft, wahrscheinlich bestehen auf Grund der Optikusathrophie rechts < links Gesichtsfeldausfälle*

*[...]*

*Therapievorschlag:*

*Bifokalbrille verordnet, der Nahzusatz dient als vergrößernde Sehhilfe*

*[Stempel, Unterschrift Dr. J]"*

Am 29. Oktober 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### ***1. Rechtsgrundlagen:***

- § 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) 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."

- Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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 3. Teilstrich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, normiert, dass, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen hat - bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag - durch eine Behinderung des Kindes, für das keine erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.



- Gemäß § 4 dieser Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

## *2. Festgestellter Sachverhalt:*

Die 2002 geborene Tochter des Bw., A, weist einen Grad der Behinderung von 40% auf, welcher aus einer sog. Optikusatrophie (fortgeschrittene Schädigung des Sehnervs) resultiert; bei ihr liegt ein beidseitiger Sehnervschwund mit Sehverminderung rechts und reduzierter Leseleistung (Sehbehinderung) vor. Weiters wurden bei A diagnostiziert: Strabismus (Schielen, S 89/2007 E-Akt), Amblyopie (funktionell begründete Schwachsichtigkeit, S 23 Akt des Unabhängigen Finanzsenates), Hyperopie bzw. Hypermetropie (Weitsichtigkeit, S 90 f./2007 E-Akt), Astigmatismus (Hornhautverkrümmung, S 92/2007 E-Akt) und wahrscheinliche Gesichtsfeldausfälle (Gutachten des Bundessozialamtes B und fachärztliche Gutachten der Dr. I und Dr. J; siehe dazu ausführlich oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung).

Aus dem fachärztlichen Gutachten der Dr. I geht weiters hervor, dass A auf Grund des massiv eingeschränkten Sehvermögens eine Reihe von Therapien empfohlen wurden; A erhielt eine Frühförderung für sehbehinderte Kinder, Ergotherapie, Musiktherapie, heilpädagogisches Voltigieren, Malthherapie und craniosacrale Osteopathie. Auf Grund der Jugendlichkeit der A, der noch unklaren Genese der Erkrankung und des daraus resultierenden Krankheitsverlaufs ist jede dieser Therapieformen als unterstützend anzusehen. A bedarf spezieller Unterstützung, insbesondere müssen Lern- und Konzentrationsschwierigkeiten immer im Zusammenhang mit der Augenerkrankung gesehen werden. Eine psychologische Testung betreffend die Schulreife zeigte erhöhte Werte in den Bereichen Aufmerksamkeitsdefizite und Hyperaktivität.

In diesem Zusammenhang hat der steuerliche Vertreter des Bw. ua. Aufwendungen für eine Malthherapie (217,00 €), eine Musik- (290,00 €) und eine Physiotherapie (175,00 €) der A als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht; dies erfolgte im Wesentlichen mit der Begründung, die in Anspruch genommenen Therapien (so etwa auch die vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannte Ergotherapie, S 126/2007 E-Akt) stünden in Zusammenhang mit der Behinderung der A. Den Nachweis, dass dem Bw. diese Aufwendungen tatsächlich erwachsen sind, hat der steuerliche Vertreter durch Vorlage entsprechender Rechnungskopien erbracht (S 59/2007, S 60 f./2007, S 63 bis S 66/2007 E-Akt).

Das Finanzamt hat die oa. Aufwendungen für eine Mal-, Musik- und Physiotherapie der A nicht als außergewöhnliche Belastung (und zwar auch nicht als solche mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes) anerkannt (S 126/2007 E-Akt). Dies erfolgte im Wesentlichen mit der Begründung, der Nachweis der Zwangsläufigkeit für die Inanspruchnahme dieser Therapieformen habe nicht erbracht werden können (die Therapien seien lediglich "empfohlen" worden); eine ärztliche Verordnung liege nicht vor, und die gesetzliche Sozialversicherung habe keine Zuschüsse zu diesen Therapien geleistet.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

### *3. Rechtliche Würdigung:*

Strittig ist, ob die vom Bw. für seine zu 40% behinderte Tochter A getätigten Aufwendungen für eine Maltherapie (217,00 €), eine Musik- (290,00 €) und eine Physiotherapie (175,00 €) als außergewöhnliche Belastungen (mit bzw. ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt) anzuerkennen sind.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (*Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten"). Kosten der Heilbehandlung, die in ursächlichem Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, sind (abzüglich erhaltener Kostenersätze) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (*Doralt*, § 35 Tz 17).

Wie aus dem fachärztlichen Gutachten der Dr. I, an dessen inhaltlicher Richtigkeit der Unabhängige Finanzsenat keine Zweifel hegt, hervorgeht, führt die Behinderung der A (i. e. das massiv eingeschränkte Sehvermögen) zu einer Reihe von Folgeerscheinungen (Lern- und Konzentrationsschwierigkeiten, Aufmerksamkeitsdefizite etc.), sodass A spezieller Unterstützung bedarf; diese wurde durch eine Frühförderung für sehbehinderte Kinder und durch Anwendung verschiedener Therapieformen, darunter auch der streitgegenständlichen, gewährt.

Daraus geht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates der unmittelbare Zusammenhang der strittigen Therapiekosten mit der Behinderung der A zweifelsfrei hervor; die

Argumentation des Finanzamtes, der Nachweis des Zusammenhanges der betreffenden Kosten mit der Behinderung der A habe vom steuerlichen Vertreter nicht erbracht werden können, vermag die Abgabenbehörde II. Instanz nicht nachzuvollziehen.

Ebenso wenig kann der Unabhängige Finanzsenat der in der Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2009 enthaltenen Aussage, dass "auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilmitteln besteht", im gegenständlichen Fall folgen, liegt doch dem hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht nur das Gutachten des Bundessozialamtes B vom 11. Jänner 2008, das den Grad der Behinderung der A feststellt, sondern – vor allem - auch das fachärztliche Gutachten der Dr. I zu Grunde, das die medizinische Sinnhaftigkeit und die tatsächliche Durchführung der verschiedenen Therapieformen bei A eindeutig bestätigt.

Warum im gegenständlichen Fall darüber hinaus noch eine *zusätzliche* ärztliche Verordnung erforderlich sein soll, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen; auch der Schlussfolgerung der Abgabenbehörde I. Instanz, aus der im fachärztlichen Gutachten der Dr. I ua. verwendeten - und im medizinischen Sprachgebrauch durchaus üblichen - Formulierung des "Empfehlens" verschiedener Therapieformen sei abzuleiten, dass der steuerliche Vertreter die Zwangsläufigkeit der dem Bw. erwachsenen Aufwendungen nicht habe nachweisen können, kann nicht gefolgt werden.

Wenn das Finanzamt schließlich argumentiert, für die streitgegenständlichen Therapien seien keine Zuschüsse der gesetzlichen Sozialversicherung gewährt worden, so ist ihm einerseits zu entgegnen, dass der Nachweis des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung durch eine entsprechende ärztliche Bestätigung (die im gegenständlichen Fall vorliegt, siehe oben) *oder* durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung erbracht werden kann (vgl. *Doralt*, § 34 Tz 78, Stichwort "Kurkosten"), und andererseits, dass die gesetzlichen Krankenkassen nicht für jede Form der medizinischen Behandlung Kostenzuschüsse gewähren bzw. die Zuerkennung von Kostenersatzes meist auf eine bestimmte Anzahl von Behandlungen beschränkt ist (der Bw. hat im strittigen Jahr bereits Kostenzuschüsse der C-Gebietskrankenkasse ua. für Ergotherapien der A erhalten, vgl. S 57/2007 E-Akt).

Aus diesen Ausführungen folgt die Anerkennung der streitgegenständlichen Therapiekosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

*Bemessungsgrundlage und Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2007:*

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 36.299,27 €  
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung: 8.001,18 €  
Gesamtbetrag der Einkünfte: 44.300,45 €

## Sonderausgaben:

Topf-Sonderausgaben (eingeschliffen): -170,11 €  
Kirchenbeitrag: -100,00 €

## Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen v. Abzug d. Selbstbehaltes: -320,00 €  
Selbstbehalt: 320,00 €  
Freibetrag wg. Behinderung eines Kindes: -99,00 €  
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung  
eines Kindes nach der Verordnung über  
außergewöhnliche Belastungen: -1.813,88 €

Einkommen: 42.117,46 €  
Einkommensteuer: 13.212,55 €  
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge: 13.212,55 €  
Alleinvertienerabsetzbetrag: -494,00 €  
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge: 12.718,55 €  
*Festgesetzte Einkommensteuer: 12.718,55 €*

Wien, 18. Mai 2010