

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. August 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2019 vom 16.4.2021 machte der Beschwerdeführer neben Sonderausgaben für Personenversicherungen (235,32 €) und Wohnraumschaffung/-sanierung (1.126,42 €) folgende außergewöhnliche Belastungen geltend:

- pauschaler Freibetrag für Behinderung: 60 %
- Diätverpflegung für Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit
- Diätverpflegung für andere innere Erkrankung (Magen, Herz)
- unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von 2.593,36 €

Über Ersuchen der belangten Behörde legte der Beschwerdeführer eine Kostenaufstellung betreffend die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen sowie ausführliche diesbezügliche Unterlagen vor.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2019** erfolgte die Veranlagung in folgenden Punkten abweichend zur Erklärung:

- Der pauschale Freibetrag für Behinderung wurde nur mit 50 v.H. und
- die unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel wurden nur in Höhe von 1.149,56 € berücksichtigt.

Begründend wurde angeführt, laut der vom Beschwerdeführer und vom BSA übermittelten Daten betrage der Grad der Behinderung 50 v.H. und Aufwendungen für Behandlungen durch nicht ärztliches Personal seien nur dann als außergewöhnliche Belastung abzuziehen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben worden seien. Die Kosten für die Bioresonanzanwendungen seien daher nicht begünstigt.

Mit Schreiben vom 30.09.2021 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid **Beschwerde** erhoben und ausgeführt, nach der beigefügten Erklärung der Hausärztin seien die Bioresonanzbehandlungen aus medizinischer Sicht zu befürworten gewesen und deren Wirksamkeit erwiesen, da viel weniger leberschädigende Medikamente für die Magenprobleme und Gelenksschmerzen benötigt worden seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 3.12.2021 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, zum Nachweis des Merkmals der Außergewöhnlichkeit von Belastungen sei eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme (ebenso wie Kostenersätze der Krankenkasse) geeignet. Die Stellungnahme einer Ärztin für Allgemeinmedizin, in welcher die Bioresonanzbehandlung befürwortet werde, sei als bloße ärztliche Empfehlung zu werten, jedoch nicht als Verordnung. Der Forderung nach der Verordnung von Therapien im Vorhinein zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit liege der Gedanke zu Grunde, dass einer (wenn auch von einem Facharzt) nachträglich erstellten Verordnung nicht jener Wahrheitsgehalt bzw. jene Glaubwürdigkeit zukomme, die einer im Vorhinein erfolgten Verordnung innewohne. Dies gelte umso mehr für eine nachträglich ausgestellte ärztliche Empfehlung bzw. Befürwortung.

Mit Schreiben vom 31.12.2021 wurden gegen die Beschwerdevorentscheidung Beschwerde erhoben, welche als **Vorlageantrag** zu werten ist. Ergänzend wurde unter Beilage von Medikamentenbeipacktexten und medizinischen Befunden auf die Schädlichkeit von medikamentöser Behandlung im Vergleich zu Bioresonanzbehandlungen verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer weist einen Grad der Behinderung von 50 v.H. auf.

Für Bioresonanzbehandlungen verausgabte er im Jahr 2019 einen Betrag von 1.444,00 €. Eine im Vorhinein ausgestellte ärztliche Verordnung dieser Behandlungen gibt es nicht, auch ein Kostenersatz seitens der Krankenkasse wurde nicht geleistet.

Laut einer am 29.09.2021 von der behandelnden Ärztin des Beschwerdeführers ausgestellten Bestätigung leidet dieser unter Magenproblemen und Gelenksschmerzen, welche medikamentös behandelt werden müssen. Die praktische Ärztin befürwortete die Bioresonanzbehandlungen, weil sie davon ausging, dass der Beschwerdeführer nach regelmäßig durchgeführten Behandlungen weniger Medikamente brauche und die Behandlungen zu einer Steigerung der Lebensqualität und einer Senkung des Medikationsbedarfes ohne weitere Nebenwirkungen führten.

Vom Beschwerdeführer wurde weder eine ärztliche Verordnung noch wurden Studien vorgelegt, die einen positiven Einfluss der Bioresonanzbehandlungen auf seine Erkrankung nachweisen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde und dem Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen, dem Vorbringen des Beschwerdeführers, insbesondere aus der Einsicht in das Schreiben der behandelnden Ärztin vom 29.09.2019 sowie aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Der Beschwerdeführer vermochte die medizinische Notwendigkeit der Bioresonanzbehandlungen nicht nachzuweisen. Die von seiner praktischen Ärztin nachträglich ausgestellte Bescheinigung führt nicht aus, inwieweit die Durchführung der Behandlungen zur Linderung bzw. Heilung der beim Beschwerdeführer vorliegenden Magenprobleme und Gelenksschmerzen beitrugen, sondern bestätigt lediglich, dass die notwendige Medikamenteneinnahme reduziert werden konnte.

Diese Bescheinigung weist nicht die Form eines Gutachtens auf und bestätigt auch nicht, dass die Bioresonanzbehandlungen in breiten Kreisen der Bevölkerung einen gewissen Heilungserfolg erzielen, sich dieser nicht nur auf die bloß subjektive Besserung bestehender Beschwerden beschränkt und der Erfolg nicht nur in Einzelfällen, sondern typischerweise erzielt wird.

Die vorgelegte Bescheinigung war daher nicht geeignet, die Zwangsläufigkeit der Bioresonanzbehandlungen nachzuweisen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen, soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstich 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 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Kosten abzugsfähig, die deren Heilung, Besserung oder ihrem Erträglichmachen dienen. Nicht absetzbar sind Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten und die Erhaltung der Gesundheit, für Verhütungsmittel, eine künstliche Befruchtung, eine Frischzellenkur oder eine Schönheitsoperation (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 78, mit den dort zitierten hg. Erkenntnissen),

weil in diesen Fällen keine oder keine unmittelbare Verbindung zwischen den Aufwendungen und einer Krankheit besteht.

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (z.B. Physiotherapeuten) werden von der Verwaltung nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

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

Aufgrund der dargestellten Erfordernisse bilden bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen jedenfalls keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; 19.2.1992, 87/14/0116).

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.

Dies trifft immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außen seiter-, 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 vorneherein 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 begehrt.

Nach der Lehre wird heute keine Priorität schulmedizinischer Methoden mehr vertreten. Auch Aufwendungen für Maßnahmen der Alternativmedizin sind daher nicht unter allen Umständen von der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber, dass sie zwangsläufig erwachsen sind, wovon ausgegangen wird, wenn deren medizinische Notwendigkeit nachgewiesen werden kann (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 78; Renner, SWK 2011, 28 ff).

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 könne durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsse 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 typischerweise erzielt wird. Dazu müsse 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.).

§ 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.

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 OGH-Judikatur 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 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.

Sinn der Forderung nach einer Notwendigkeit von Krankheitskosten ist es, diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten. Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung und die dadurch entstehenden Kosten aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint.

Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung erbracht werden. Eine Einschränkung dieses Nachweises auf eine „ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes“ oder die (teilweise) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erscheint in dieser pauschalen Form aber als zu eng. Entscheidend kann vielmehr nur sein, ob eine Behandlung medizinisch indiziert ist und sich die damit verbundenen Kosten von Kosten der privaten Lebensführung abgrenzen. Ob eine solche medizinische Indikation vorliegt, ist im Einzelfall zu untersuchen.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen sieht das erkennende Gericht die in Rede stehenden Aufwendungen für die Bioresonanzbehandlungen aus folgenden Gründen nicht als medizinisch indiziert an:

Laut Bescheinigung der behandelnden Ärztin des Beschwerdeführers führten die Bioresonanzbehandlungen dazu, dass der Beschwerdeführer weniger Medikamente brauchte. Es ist ihr aber nicht zu entnehmen, dass durch diese Behandlungen ein Heilungserfolg bzw. eine Linderung der beim Beschwerdeführer diagnostizierten Leiden eingetreten ist. Auch ist der Bestätigung nicht zu entnehmen, dass Bioresonanzbehandlungen einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung erzielen und dieser Erfolg typischerweise und nicht nur in Einzelfällen erzielt wird.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Bioresonanzbehandlungen waren daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgte bei der Beurteilung der streitgegenständlichen Aufwendungen der höchstgerichtlichen Judikatur. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Wien, am 17. März 2022