

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gloyer Dürnberger Mayerhofer Rechts- anwälte GmbH, Hamerlingstraße 42, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 15. Februar 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 22. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im eingeschränkten Umfange Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte am 05.10.2021 per Finanzonline beim Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 ein.

Darin wurden ua. von ihm außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von € 6.118,99 sowie weiters außergewöhnliche Belastungen bei eigener Behinderung in Höhe von € 6.114,15 (**Hilfsmittel** sowie Kosten der Heilbehandlung) beantragt.

Im Behindertenpass des Bundessozialamtes zu Nr. ***5*** wurde ein Ausmaß einer Behinderung idHv. 50 % bescheinigt.

In der Folge kam es zum Vorhalteverfahren v.05.10.2020, mit dem der Bf. aufgefordert wurde, eine Kostenaufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen nachzureichen bzw. belegmäßig nachzuweisen.

In der Vorhaltsbeantwortung v.08.10.2020 wurde dann eine Kostenaufstellung betreffend Krankheitskosten nachgereicht. Weiters wurde eine Aufstellung der Fahrtkosten zu Physiotherapeuten/Ärzten u. Belege u. Rechnungen sowie ein Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes betreffend der beantragten Begräbniskosten nachgereicht. Zudem wurde ein Schreiben vom Allgemeinmediziner, Herrn ***1***, ***4***, nachgereicht.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2019 v.22.01.2021 außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von € 7.555,64 und den Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von € 401,00 sowie nachgewiesene Kosten nach der zugrundliegenden Verordnung (ao.Belastung) in Höhe von € 1.215,15.

Nicht anerkannt wurden Aufwendungen für Sonderklassegebühren in Höhe von € 2.830,10, Wahlarztkosten, Ausgaben zur physikalischen Gefäßtherapie BEMER sowie Begräbniskosten (Nachlassaktiva) in Höhe von € 1.538,93.

Dagegen wurde durch seine anwaltliche Vertretung fristgerecht Beschwerde (Anmerkung: Die folgenden Beschwerdeausführungen betreffen nur mehr den Beschwerdepunkt Gefäßtherapie BEMER) erhoben und darin im Wesentlichen ausgeführt:

„Ad c) Kosten für medizinisches Hilfemittel (Physikalische Gefäßtherapie BEMER)

Wie sich aus dem Sachverständigengutachten zu meiner Behinderung und der ärztlichen Verordnung bezüglich der Matte-Physikalische Gefäßtherapie BEMER ergibt, liegt bei mir eine 50%ige Behinderung vor. Die durch die Befunde festgestellten Krankheitsbilder verschlechtern sich durch die meine Leiden begleitenden Mikrozirkulationsstörungen. Diese Störungen werden aber nachweislich durch die empfohlene und verordnete Matte Physikalische Gefäßtherapie BEMER vermindert, wodurch bei mir auch nachweislich eine wesentliche Verringerung meiner Beschwerden eingetreten ist. Um den Erfolg dieser Therapie zu erreichen ist es notwendig, diese mindestens zwei Mal täglich anzuwenden. Somit ist eine Anwendung in der Praxis von Dr. D.in Wien nicht möglich. Durch diese Anwendung habe ich eine wesentliche Linderung meiner Beschwerden erzielt und auch eine möglich notwendige Operation bis jetzt vermieden. Die Matte Physikalische Gefäßtherapie BEMER wird ausschließlich von mir mehrmals täglich über jetzt schonfast zwei Jahre verwendet. Nach den erhaltenen Informationen wurden die Kosten für die Anschaffung einer Matte Physikalische Gefäßtherapie BEMER von anderen Finanzämtern (seit 2021 Dienststellen des FA Österreich) als ao. Belastung anerkannt. Das Finanzamt anerkannte diese Kosten im bekämpften Bescheid nicht als ao Belastung. Begründet würde dies im Wesentlichen damit, dass iSd der sogenannten Gegenwerttheorie durch die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes kein mich außergewöhnlich belastender Wertverzehr eintreten würde. Auch der Ausnahmefall des Vorliegens eines Wirtschaftsgutes, welches aufgrund seiner nur individuellen Nutzbarkeit oder der spezifisch für Behinderte geeigneten Beschaffenheit einen nur sehr eingeschränkten Verkehrswert hat, würde nicht vorliegen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.07.2021 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 20.01.2021 und berücksichtigte die begehrten Begräbniskosten in Höhe von € 1.373,57. Darüber hinaus wurde aber der Beschwerde abgewiesen.

Mit Eingabe vom 28.07.2021 beantragte der Bf., vertreten durch seinen Rechtsanwalt die Verlängerung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrages bis 12.09.2021.

Diesem Antrag auf Fristverlängerung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 03.08.21 stattgegeben.

Der vertretene Bf. stellte dann am 09.09.2021 fristgerecht einen Vorlageantrag und begehrte darin die Anerkennung der Kosten für seine Augenoperation in besagter Höhe sowie Begräbniskosten (die in der BVE i.H.v. 1.373,57 bereits als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt wurde) sowie die Kosten für medizinische Hilfsmittel physikalische Gefäßtherapie BEMER (€ 4.249,00) sowie die Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von € 40 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt. Auf die umfangreichen Begründungen in diesem Vorlageantrag wird verwiesen. Zudem wurde in diesem Vorlageantrag der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung gestellt. Dem Vorlageantrag war weiters die Beschwerde-fristverlängerung sowie weiters ein Schreiben von Dr. D., datiert mit 30.08.2021, zur Aufklärung des Sachverhaltes, ein Behandlungsplan, ein aktuelles Schreiben des Bemer Medical Center und eine EG-Konformitätserklärung dieses Produktes (Matte) beigelegt.

Allgemeinmediziner, Arbeitsmediziner und BREMER Referenzmediziner *1***, ***2*****

Patient: Bf. u. Adresse	Datum: 13-09-2019
BEMER-Behandlungsplan	
Woche 1- 2:	2 x 8 min Ganzkörpertherapie B-Body, Stufe 1 täglich je nach Befindlichkeit bzgl. der Schmerzen im Bereich re. Schulter/Nacken 1-2x tägl. B-Pad Programm I

Woche 3 - 4:	2 x e min Ganzkörpertherapie B-Body, Stufe 3 täglich je nach Befindlichkeit Bzgl. der Schmerzen im Bereich re. Schulter/Nacken 2x tägl. B-Pad Programm 1 wenn gut verträglich steigern auf Programm 2
Woche 5 - 6:	2 x 8 min Ganzkörpertherapie B-Body, Beginn mit Stufe 3 täglich, wenn gut verträglich ab Beginn der 6. Woche Steigerung auf Stufe 4 möglich bzgl. der Schmerzen im Bereich re- Schulter/Nacken tägl. B-Pad Programm 2 Bei guter Verträglichkeit ist ab der 7. Woche eine Umstellung auf den Bemer Basisplan (Bedienungsanleitung Seite 24) möglich

Sachverhaltsdarstellung Behandlungsplan Verordnung ***Bf1***

„Sehr geehrtes Team des Finanzamts, Herr ***Bf1*** wandte sich wegen diverser Beschwerden, die in der von mir ausgestellten Verordnung angeführt sind, an mich, Eines seiner Hauptanliegen wart ob es möglich ist, dass die physikalische Gefäßtherapie Bemer seine diversen Beschwerden verbessert, Ich gab ihm den Rat, die Bemer-Therapie vorerst bis zu 8 Wochen zu testen. Diese sehr kundenfreundliche Möglichkeit bietet die Firma Bemer im Rahmen ihres Testprogramms, Daraufhin erstellte ich for den Patienten am 13.09.2019 einen individuellen Behandlungsplan. Nachdem sich während der Testphase viele Beschwerden des Patienten besserten, entschloss sich Herr ***Bf1*** zur kontinuierlichen Fortführung der Therapie und zum Kauf des Bemer-Pro-Sets,(m Zuge dessen stellte ich dem Patienten am 30.09.2019 eine Verordnung aus, die leider im Original kein Datum aufweist- Die physikalische Gefäßtherapie Berner unterscheidet sich grundlegend von herkömmlichen Magnetfeldtherapien, Um dies zu verdeutlichen, füge ich den Informationsbrief für Ärzte als Anhang bei (Unterschrift Arzt).

Schreiben der BEMER-Gruppe (Informationsbrief für Ärzte)

Sehr geehrte(r) Frau / Herr Doktor, Medical Expert Center

wir bedanken uns für Ihre Anfrage bzw. Ihr Interesse an der Physikalischen Gefäßtherapie BEMEV. Diese möchten wir gerne wie folgt beantworten und Sie informieren:

Mikrozirkulation und Vasomotion

Die Mikrozirkulation umfasst alle Transportphänomene des Stoffaustauschs und der humoralen Information zwischen dem „Organa Blut und den Parenchymzellen der anderen Organe einschließlich der zellulären und humoralen Immunantwort. Alle Vorgänge spielen sich auf den interstitiellen „Transitstrecken des Stoffaustauschs im feingeweblichen Bereich von Arteriolen, Venolen, Kapillaren und den initialen Lymphgefäßen ab. Aufgrund dieser Faktoren ist die Mikrozirkulation der funktionell wichtigste Teil des Blutkreislaufs, und seine Bedeutung für unsere Gesundheit ist klar ersichtlich,

Eine Vielzahl von Erkrankungen wird durch Störungen der Mikrozirkulation verursacht oder zumindest in ihrem Verlauf durch sie determiniert. Innerhalb der Mikrozirkulation ist der lokale Regulationsmechanismus der spontanen, autorhythmischen Vasomotion in den kapillarnahen Arteriolen und Venolen der quasi als pulsatile Komponente die Entmischungsphänomene zwischen Blutplasma und Blutzellen und damit den Verteilungszustand des Bluts in den mikrovaskulären Netzwerken beeinflusst, von elementarer Bedeutung, Ein Weg, eine gestörte Mikrozirkulation therapeutisch zu beeinflussen, ist die Wiederherstellung einer „normalen“ spontanen autorhythmischen Vasomotionsfrequenz, da diese bei andauernder Belastung des Organismus einer klinisch relevanten Einschränkung unterliegt.

Wissenschaftliche Nachweise zur Effizienz der BEMER Behandlung

Durch den Einsatz der BEMER Systeme zur Vasomotionsstimulation werden folgende Merkmalsänderungen in der Mikrozirkulation nachgewiesen: Erhöhung einer zuvor erniedrigten Frequenz spontaner Vasomotionsschwingungen, gesteigerter arteriolarer und venolarer Strömungsfluss Zunahme der Anzahl blutzellperfundierter Kapillare und damit verbesserter Verteilungszustand des Bluts im mikrovaskulären Netzwerk, vermehrte venolenseitige Sauerstoffausschöpfung und wirksame Beeinflussung immunologischer Verhaltensmerkmale von Leukozyten wie vermehrte Adhäsion und Transmigration, Die prolongierten Abklingfunktionen dieser Merkmalsänderungen lassen dabei ein hinreichendes Zeitfenster für relevante Stimulierungseffekte offen. Heute bilden die BEMER Technologie und ihre Anwendung mittels spezieller Applikationssysteme eine wirksame, gezielte, physikalische Behandlungsmethode bei Erkrankungen mit einer gestörten Mikrozirkulation. Da pharmakologische Interventionen vor allem im Bereich der kleinkalibrigen Arteriolen mit autorhythmischer Vasomotion äußerst limitiert sind, stellt die Physikalische Gefäßtherapie BEMEFV eine fast konkurrenzlose Behandlungsoption zur Verbesserung der Mikrozirkulation dar. Bedenkt man, dass eine gestörte Mikrozirkulation als Ursache zahlreicher Gefäßerkrankungen erkannt worden ist und viele der sogenannten Volkskrankheiten (Diabetes Typ 2, Herz-Kreislaufkrankungen, Rückenschmerzen usw.) in ihrem Verlauf durch eine gestörte

Mikrozirkulation ungünstig beeinflusst werden, wird sowohl die medizinische als auch volkswirtschaftliche Bedeutung dieses adjuvanten Therapiekonzepts deutlich. Auch wenn die medizinisch relevanten Wirkungen der Physikalischen Gefäßtherapie BEMER keinen Ersatz für etablierte Behandlungskonzepte implizieren stellen sie doch bei zahlreichen Erkrankungen eine wirkungsvolle, therapieoptimierende Ergänzung dar.

Bitte beachten sie die folgenden wichtigen Warnhinweise:

Absolute Kontraindikation: Jede Fremdorgan- oder Zelltransplantation, bei der eine immunsuppressive Therapie ärztlich verordnet wurde, oder aktive medizinische Implantate, die zur Abgabe von Medikamenten gedacht sind (Medikamentenpumpen schließen eine Anwendung der BEMER Therapie aus.

Relative Kontraindikation: Aktive medizinische Implantate, welche zu einer Stimulation führen (Herzschrittmacher, Defibrillatoren, Gehirnstimulatoren, Muskelstimulatoren), stellen eine relative Kontraindikation dar, Die adjuvante Anwendung der BEMER Therapie ist mit dem behandelnden Arzt abzusprechen.

Im letzteren Fall muss der für das Implantat verantwortliche Arzt die Kompatibilität mit dem aktiven medizinischen Implantat und der BEMER Therapie abklären. Dies hat auf Basis der Einstellungen des Implantats und der Krankengeschichte zu erfolgen, Im Zweifelsfall ist von einer adjuvanten Anwendung der BEMER Therapie abzuraten.

Falls Sie noch Fragen haben, stehen wir Ihnen gerne persönlich bzw. mit zahlreichen Literaturstellen zur Darstellung der medizinischen Relevanz der Physikalischen Gefäßtherapie BEMEIV zur Verfügung,

Mit freundlichen Grüßen

*****3*****

Medical Expert Center BEMER Int. AG

Medizinprodukt	<i>Quelle: Journal of Complementary and integrative Medicine Special Supplement Issue, De Gruyter; PubMed</i>
<i>Gültig bis: 26. Mai 2024 DE</i>	<i>EG-Konformitätserklärung für Medizinprodukte</i> <i>NACH ANHANG DER RICHTLINIE 93 / 42 / EWG</i>

<i>PRODUKT, BESCHREIBUNG</i> <i>Stimulationsgeräte für die physikalische Gefäßtherapie</i>	<i>PRODUKT, BEZEICHNUNG (ART. NR.)</i> <i>BEMER Classic-Set (410100) // BEMER Pro-Set (410200) /B.BODY Pro (430200) // BBODY Classic (430100) // B.PAD (430300) / B.SPOT (431100) // B.LIGHT (431200) / BST (431400) ,RECHTSVERBINDLICHE</i> <i>UNTERSCHRIFT:</i>

„Die BEMER Int. AG erklärt in alleiniger Verantwortung, dass für die nachstehenden Produkte ein Konformitätsbewertungsverfahren nach Anhang II der Richtlinie über Medizinprodukte 93 / 42 / EWG durchgeführt wurde. Die Produkte wurden gemäß Anhang IX Klassifizierungskriterien Regel 9 entsprechend in die Klasse IIa eingestuft. Das QM System wurde gemäß der Forderung der 13485: 2016 umgesetzt. Die Produkte erfüllen die grundlegende Anforderung gemäß Anhang I der Richtlinie. Diese Konformitätserklärung bezieht sich auf alle Produkteinheiten, die ab dem unten angegebenen Freigabedatum ausgeliefert werden. Die Geltungsdauer entspricht der Laufzeit der Genehmigung der benannten Stelle mit Registriernummer D1304700010.

„Ärztliche Verordnung physikalische Gefäßtherapie BEMER durch den behandelnden Arzt Dr. D.:

Nach Durchsicht aller vorliegenden Befunde ergeben sich die oben angeführten Krankheitsbilder, die erfahrungsgemäß durch begleitende Mikrozirkulationsstörungen schneller fortschreiten. Die physikalische Gefäßtherapie BMA, die nachweislich die Mikrozirkulationsstörungen verbessere, sei für den Patienten besonders geeignet, eine Besserung der Beschwerden zu erzielen und die fortschreitenden Erkrankungen einzudämmen bzw. zu verlangsamen. Dazu sei es notwendig, dass der Patient darauf die physikalische Gefäßtherapie täglich, mindestens zweimal je 8 Minuten zu anwende. Der Patient teste den BEMER seit 13.09.2019) Einschränkung Lebensqualität, Schmerzen im Bereich der Gelenke, Gelenksteifigkeit, dadurch Einschränkung der Beweglichkeit, vor Beginn der Therapie Gelenkschmerzen Stufe 6, derzeit 4-5. Die Schmerzen in der rechten Nacken-Schultermuskulatur und das Taubheitsgefühl im rechten Arm würden sich durch die regelmäßige Anwendung der physikalischen Gefäßtherapie BEMER ebenfalls verbessern. Bezüglich der Schmerzen im Arm sei zusätzliche eine Therapie mit einem Applikationsmodul, Programm 1 und Programm 2 mehrmals täglich empfehlenswert, Unterschrift vom Arzt Dr. Helmut D. in Wien;

Zu den **neu vorgelegten Beweismitteln** und Ausführungen im Zusammenhang mit dem Vorlageantrag im Zusammenhang mit der physikalischen Gefäßtherapie BEMER werde **ergänzend** ausgeführt:

Am 13.09.2019 wurde dem Bf. das BEMER Pro-Set geliefert (ON 4 des elektronischen Aktes-Belegnummer VRG 51220). Im undatierten Schreiben von Dr. D. wurde eine häusliche Anwendung von mindestens 2 x 8 Minuten täglich empfohlen. Zudem wurde vermerkt, dass der Patient, der die Matte BEMER bereits seit dem 13.09.2019 auf einem Testgerät testete (ON 5). Am 18.11.2019 wurde dem Bf. für das Honorar des Dr. D. für eine Befunderstellung in der Höhe von € 40 in Rechnung gestellt. Im Zuge des Vorlageantrages wurde ein mit 30.08.2021 datiertes Schreiben des Arztes (Allgemeinmediziner und Arbeitsmediziner u. BEMER Referenzmediziner) Dr. D. vorgelegt (ON 11 - Sachverhaltsdarstellung Behandlungsplan und ärztliche Verordnung). In dieser Stellungnahme wurde vom Arzt Dr. D. darauf hingewiesen, dass er für den Patienten bereits 30.07.2019 eine ärztliche Verordnung ausstellte und ab 13.09.2019 einen individuellen Behandlungsplan erstellt habe.

Ansicht des Finanzamtes:

Auch die nachgereichte Sachverhaltsdarstellung durch den Arzt vermöge an der Qualifikation als allgemeine ärztliche Empfehlung kaum etwas ändern. Die Anwendungsphase habe zwar am 13.09.2019 begonnen. Diese sei aber ausschließlich für eine häusliche eigene Anwendung ohne ärztliche Aufsicht gegeben. Es entspreche nicht der Notwendigkeit einer medizinischen Behandlung, wenn die angeratene oder empfohlene Maßnahme und deren Ausführung und Anwendung ausschließlich im Einflussbereich des Patienten liege. In der nachgereichten Sachverhaltsdarstellung von Dr. D. führte dieser Arzt zudem aus, dass sich der Bf. an ihn wegen diverser Beschwerden an ihn wandte und eine Verbesserung seiner Beschwerden durch die physikalische Gefäßtherapie möglich sei. Daraus resultierend habe der Arzt dem Bf. empfohlen, die BEMER -Therapie 8 Wochen lang zu testen, ohne konkret auf ein Behandlungsziel einzugehen. Eine entsprechende angeleitete medizinische Behandlung oder eine im Vorfeld verordnete Anwendung könne darin nicht gesehen werden. Es werde beantragt die Beschwerde im Umfang der Beschwerdevorentscheidung und der Anerkennung der Begräbniskosten in Höhe von € 1373,57 stattzugeben. Darüber hinaus sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben v. 14.11.2022** wurde vom Bf. die Beschwerde auf den Beschwerdepunkt BEMER-Therapie (ao.Belastung ohne Selbstbehalt) eingeschränkt sowie die Anträge auf Durchführung einer Senatsverhandlung u. mündliche Beschwerdeverhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt (Einschränkung des Beschwerdethemas auf BEMER-Gefäßtherapie)

Matte BEMER -als Abkürzung für das **Medizinprodukt** „Stimulationsgerät Physikalische Gefäßtherapie Bemer“ **als medizinische Weiterentwicklung** einer Magnetfeldmatte

Der Arzt Dr. ***1*** diagnostizierte beim Bf ua. eine rheumatische Arthritis, einen deg. Diskusprolaps breitbasig bis beidseitig intraforaminell und Morbus Meniere. Nachdem sich der Bf. einverstanden erklärte, die Matte Bemer in einer Testphase zu nützen, erstellte Dr. ***1*** am 13.9.2019 einen individuellen Behandlungsplan für den Bf mit der Matte Bemer. In diesem wurde für die ersten sechs Wochen eine detaillierte Anwendung und Heranführung an den ab der 7 Woche anzuwendenden Basisplan Bemer verordnet. Aufgrund der positiven Auswirkungen der Therapie in der Testphase entschied man sich für eine kontinuierliche Fortführung der Therapie und Dr. ***1*** stellte am 30.10.2019 eine entsprechende Verordnung aus, die mit „Ärztliche Verordnung Physikalische Gefäßtherapie Bemer“ bezeichnet wurde. In dieser gab er die oben angeführte Diagnose wieder und führte aus, warum die Behandlung mit der Matte Bemer notwendigerweise dauerhaft mehrmals am Tag angewandt werden muss. Auch die Verbesserungen des Zustandes des Bf, die sich in der Testphase eingestellt haben, wurden dargestellt. Diese Verordnung geht aufgrund ihrer Formulierung über eine bloße ärztliche allgemeine Empfehlung hinaus. Überdies darf die Matte Bemer nach der MFTGV nur aufgrund einer ärztlichen Verordnung an Laien zur Eigenanwendung abgegeben werden.

Mit Rechnung vom 5.11.2019 wurde dem Bf die Matte Bemer mit € 4.249,- in Rechnung gestellt. Der Rechnung ist zu entnehmen, dass die Matte Bemer dem Bf am 13.9.2019 (für die Testphase) „geliefert“ wurde. Für diese Testphase wurde ein Betrag iHv € 99,00 netto in Rechnung gestellt, welcher in obiger Summe enthalten ist. Am 5.11.2019 wurde offensichtlich eine Vorauszahlung iHv € 899,00 geleistet.

Bei der Gefäßtherapie Bemer handelt es sich nach der vorgelegten EG-Konformitätserklärung für Medizinprodukte um ein Stimulationsgerät für die physikalische Gefäßtherapie.

Nach dem von Dr. ***1*** vorgelegten ausführlichen Informationen für Ärzte über die Matte Bemer, welche aufgrund der vielen medizinischen Fachausdrücke für medizinische Laien schwer verständlich ist, ergibt sich jedenfalls, dass diese Therapie eine Behandlungsoption zur Verbesserung der Mikrozirkulation und somit bei zahlreichen Erkrankungen eine wirkungsvolle, therapieoptimierende Ergänzung darstellt.

Die Matte Bemer ist jedenfalls geeignet, die mit der Behinderung des Bf verbundenen Beeinträchtigungen wesentlich zu mildern.

Weiters ist die Matte Bemer nach deren Konzeption für die Behandlung von Krankheiten bzw. Milderung von Beschwerden konzipiert. Daran vermag auch deren fallweise Verwendung durch gesunde Personen zur Steigerung deren Wohlbefinden oder Leistungsfähigkeit nichts zu ändern. Dies gilt auch für die teilweise Bewerbung im Internet mit dieser Verwendungsmöglichkeit. Im Internet finden sich zahlreiche Hinweise auf die medizinische Wirkung der Matte Bemer. Letztlich darf diese auch nur aufgrund einer ärztlichen Verordnung ausgegeben werden und idR wird ein gesunder Mensch auch nicht bereit sein, derart hohe Aufwendungen für ein Medizinprodukt zu tätigen.

Die Matte Bemer hat im Gegensatz zu einer herkömmlichen handelsüblichen Matratze aus mehreren Gründen eine sehr eingeschränkte Markt- und Verkehrsgängigkeit. Zunächst darf diese nach der oben angeführten MFTGV überhaupt nur aufgrund einer ärztlichen Verordnung abgegeben werden. Nach einer dauerhaften mehrmaligen täglichen Nutzung wird sie weiters derart schnell an Wert verlieren, dass ein Weiterverkauf –sofern dieser überhaupt gestattet wäre (siehe MFTGV) - nahezu ausgeschlossen ist. Der Verkehrswert eines derartigen Medizinproduktes ist somit zumindest sehr eingeschränkt. Den getätigten Aufwendungen steht zumindest nach kürzester intensiven Nutzung kein entsprechender Verkehrswert gegenüber, weshalb von keiner bloßen Vermögensumschichtung gesprochen werden kann.

Zudem handelt es sich bei der Gefäßtherapie Bemer nach deren Konzeption und tatsächlichem Einsatz um keinen allgemein nutzbaren Gebrauchsgegenstand.

Beim Bf liegt nach dem aufliegenden Gutachten eine 50%ige Behinderung aufgrund seiner Beschwerden im Rücken- und Nackenbereich, welche auch in die Extremitäten ausstrahlen vor. Durch die Anwendung der Gefäßtherapie Bemer trat mittlerweile eine wesentliche Verbesserung des Gesundheitszustandes des Bf ein (was auch vom Finanzamt dezidiert nicht bestritten wird). Aufgrund der dauerhaft erforderlichen täglichen zweimaligen Anwendung der Therapie ist eine Durchführung der Therapie bei dem verordnenden Arzt in Wien nicht möglich bzw. würde selbst eine evtl. mögliche derartige Behandlung bei einem Arzt im Umfeld des Bf auf Dauer wesentlich teurer sein als die Anschaffung einer eigenen Matte Bemer. Die vom Bf angeschaffte Matte Bemer wird ausschließlich vom Bf verwendet.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl etwa VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz, BAO7 § 167 Rz 8 mwN).

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den vom Bf. vorgelegten Unterlagen und dem vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen.

Seitens des Finanzamtes wird dieser Sachverhalt im Wesentlichen auch nicht bestritten. Das Finanzamt zieht daraus im Erstbescheid aber den Schluss, dass die Anschaffung der Matte Bemer lediglich zu einer bloßen Vermögensumschichtung und somit zu keiner ao. Belastung geführt hätte. Obwohl das Finanzamt diese Ansicht offensichtlich in der BVE und im Vorlagebericht nicht mehr vertritt, wird diesbezüglich auf die Darstellung der rechtlichen Grundlagen des Erkenntnisses sowie auf die Erwägungen dazu verwiesen.

In der BVE wird dann seitens des Finanzamtes ausgeführt:

Aus der Bewerbung der Matte Bemer im Internet, welche neben der Behandlung von Krankheiten auch Möglichkeiten ihres Einsatzes für prophylaktische Maßnahmen und zur Leistungssteigerung betrifft, schließt das Finanzamt, dass durch deren Anschaffung auch der Bereich der allgemeinen Lebensführung iSd § 20 EStG (und dem damit verbundenen Abzugsverbot) berührt wird. Eine bei derartigen Fällen zur Abgrenzung zwischen medizinisch indizierten Aufwendungen und Kosten der allgemeinen Lebensführung erforderliche ärztliche Verordnung, welche zeitlich vor der Anschaffung vorliegen muss, liege nach Ansicht des Finanzamtes nicht vor, da die Verordnung zum einen kein Ausstellungsdatum enthalte und zum anderen lediglich eine allgemein gehaltene Empfehlung sei, die außerhalb eines Behandlungsplanes gegeben worden wäre.

Das BFG geht aber aufgrund des sich aus den folgenden vorgelegten datierten Unterlagen ergebenden Zusammenhanges davon aus, dass die „ärztliche Verordnung physikalische Gefäßtherapie Bemer“ - auch wenn diese versehentlich nicht datiert wurde (in diesem Zusammenhang darf auch auf den Stress von Allgemeinmedizinerinnen bzw. Arbeitsmedizinerinnen in der Ordination hingewiesen werden) - tatsächlich vor der Anschaffung der Matte Bemer erfolgt ist:

- Übergabe der Matte Bemer am 13.9.2019 nach den Angaben des Arztes und der in Rechnungstellung einer Testgebühr für eine Testphase
- Behandlungsplan zur Heranführung an den Bemer Basisplan vom 13.9.2019;

- Hinweis in der Verordnung: „Patient testet den Bemer seit 13.9.2019“
- Bestätigung des verordnenden Arztes vom 30.8.2021, dass er die Verordnung am 30.10.2019 „leider ohne Datum“ ausgestellt hätte.
- Inrechnungstellung der Matte Bemer am 5.11.2019 laut Rechnung

Überdies dürfte eine Matte Bemer gar nicht ohne ärztliche Verordnung an einen Laien zur Eigenbehandlung übergeben werden (siehe unten MFTGV).

Hinsichtlich des nach Ansicht des Finanzamtes fehlenden Behandlungsplanes und des Vorliegens einer bloßen Empfehlung wird auf den vorgelegten Behandlungsplan vom 13.9.2019 sowie auf die Formulierung der „Ärztlichen Verordnung Physikalische Gefäßtherapie Bemer“ verwiesen. Warum eine Verordnung eines Medizinproduktes, weil diese zur Behandlung der Beschwerden des Bfs. notwendig ist, eine bloße Empfehlung sein soll, ist nicht erkennbar.

Formulierungen wie folgt:

- „ärztliche Verordnung“
- „für den Patienten besonders geeignet“;
- „ist eine dauerhafte mindestens zweimal tägliche Anwendung zuhause notwendig“

Nach dem Lohnsteuerprotokoll 2002 des BMF, Punkt 1.5.1. sind Ausgaben für „Magnetfeldtherapiesysteme (zB Matten)“ als ao. Belastung unter dem Titel der Krankheitskosten anzuerkennen, wenn eine ärztliche Bestätigung für die Notwendigkeit der Magnetfeldtherapie vorliegt.)

Auch den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht, dass es nicht der Notwendigkeit einer medizinischen Behandlung entspreche, wenn die empfohlene Behandlung ausschließlich im Einflussbereich des Patienten liege, wird nicht gefolgt. Einerseits gab es sehr wohl einen Plan zum Einstieg der Behandlung sowie zur weiteren Anwendung der Matte Bemer und andererseits ist eine Eigenanwendung in der häuslichen Umgebung mit einer derartigen Matte sehr wohl üblich, andernfalls würde die MFTGV nicht für die Übergabe an Laien zur Eigenbehandlung ausdrücklich eine ärztliche Verordnung vorschreiben.

Das BFG hat seiner Entscheidung jenen Sachverhalt zugrunde zu legen, der den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich daher für das BFG, dass die Matte Bemer im Vorfeld der Anschaffung und auch im Rahmen eines Behandlungsplanes verordnet wurde und somit deren medizinische Notwendigkeit zur Behandlung der Beschwerden des Bf, die zu einer 50%igen Behinderung geführt haben, feststeht. Wie auch das Finanzamt in der BVE festgehalten hat, hat die Matte Bemer auch bereits eine heilende bzw. zumindest eine mildernde Wirkung gezeigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe im eingeschränkten Umfang)

C) Rechtsgrundlagen

C1.) Gesetzliche Grundlagen, soweit sie gegenständlich von Bedeutung sind:

§ 34 EStG 1988

(1) 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.

(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.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als € 36.400 12 Prozent.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

.....

Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

§ 35 EStG 1988

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm **jeweils ein Freibetrag** (Abs. 3) zu.

.....

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen; BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010

§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

.....

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

Nach dem laut Judikatur für die Definition des Begriffs „Hilfsmittel“ maßgeblichen § 154 ASVG sind als Hilfsmittel anzusehen: solche Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind,

a) die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder

b) die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen.

Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit (ua.) über die Abgabe von Magnetfeldtherapiegeräten zur Eigenanwendung (Magnetfeldtherapiegeräteverordnung – MFTGV) BGBl. II Nr. 343/2003

Auf Grund des § 100 des Medizinproduktegesetzes, BGBl. Nr. 657/1996, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 33/2002, wird verordnet:

§ 1. „Magnetfeldtherapiegeräte zur Eigenanwendung“ sind Medizinprodukte, deren medizinische Zweckbestimmung gemäß § 2 Abs. 1 des Medizinproduktegesetzes durch die Einwirkung von Magnetfeldern auf den menschlichen Körper erreicht werden soll und die nach der vom Hersteller festgelegten Zweckbestimmung von Laien in der häuslichen Umgebung angewendet werden können.

§ 2. Magnetfeldtherapiegeräte zur Eigenanwendung an Laien dürfen nur auf Grund ärztlicher Verschreibung abgegeben werden.

.....

Die MFTGVO wurde auf Grund des früheren Medizinproduktegesetzes BGBl Nr 657/1996 idF BGBl I Nr 33/2002 erlassen. Medizinprodukte im Sinne der Richtlinie 93/42/EWG (aufgehoben durch Verordnung (EU) 2017/745[6]) sind alle einzeln oder miteinander verbunden verwendeten Instrumente, Apparate, Vorrichtungen, Software, Stoffe oder anderen Gegenstände, einschließlich der vom Hersteller speziell zur Anwendung für diagnostische und/oder therapeutische Zwecke bestimmten und für ein einwandfreies Funktionieren des Medizinprodukts eingesetzten Software, die vom Hersteller für Menschen für folgende Zwecke bestimmt sind:

- Erkennung, Verhütung, Überwachung, Behandlung oder Linderung von Krankheiten;
- Erkennung, Überwachung, Behandlung, Linderung oder Kompensierung von Verletzungen oder Behinderungen;
- Untersuchung, Ersatz oder Veränderung des anatomischen Aufbaus oder eines physiologischen Vorgangs;
- Empfängnisregelung

und deren bestimmungsgemäße Hauptwirkung im oder am menschlichen Körper weder durch pharmakologische oder immunologische Mittel noch metabolisch erreicht wird, deren Wirkungsweise aber durch solche Mittel unterstützt werden kann.

Nach dem Lohnsteuerprotokoll 2002 des BMF, Punkt 1.5.1. sind Ausgaben für „Magnetfeldtherapiesysteme (zB Matten)“ als ag Belastung unter dem Titel der Krankheitskosten anzuerkennen, wenn eine ärztliche Bestätigung für die Notwendigkeit der Magnetfeldtherapie vorliegt.

C 2.) Rechtsprechung

Zur Außergewöhnlichkeit

Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung werden stets als außergewöhnlich angesehen (siehe mwN Jakom/Peyerl EStG 2021, § 34 Rz 38; Ein Erträglich machen, Lindern oder die Vermeidung eines Fortschreitens der Behinderung bzw. einer Krankheit ist ausreichend.)

Zur Zwangsläufigkeit

Die Zwangsläufigkeit ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit. (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010 ; VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062). Die Zwangsläufigkeit ist nach den Umständen des Einzelfalles und nicht in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (VwGH 30.1.2014, 2010/15/0191 ; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130 , VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064 bei Krankheit).

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, sind als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl zB VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064; UFS 9. 3. 2010, RV/0308-W/10, oder UFS 19. 4. 2010, RV/2160-W/06). Einem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt lediglich Indizwirkung zu, da die Richtlinien für die Ersatzleistungen maßgeblich auch durch Wirtschaftlichkeitsüberlegungen dieser Einrichtungen mitbestimmt sind (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 34 Anm. 78 "Krankheitskosten"

Beispielhaft für das Erfordernis eines Nachweises einer ärztlichen Verordnung: BFG vom 6.5.2016, RV/1100626/2014 : 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 die damit verbundenen Kosten sich damit von Kosten der privaten Lebensführung abgrenzen. Ob eine solche medizinische Indikation vorliegt, ist im Einzelfall zu untersuchen. Ein Vorrang schulmedizinischer Methoden wird nicht mehr vertreten.

§ 34 EStG gibt für die Form der Nachweisführung der medizinischen Notwendigkeit keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (vor Beginn der Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme (UFS vom 8. Mai 2008, RV/0956-G/07, UFS vom 19. September 2011, RV/0511-G/10).

Dies gilt auch bei alternativmedizinischen Behandlungen, wenn die Zwangsläufigkeit bzw. deren medizinische Notwendigkeit mittels ärztlicher Verordnung (SWK 1998, 239; UFS 11. 12. 2006, RV/0427-G/06; BFG 13.4.2018, RV/5100928/2016; oder anderweitig nachgewiesen wird

(BFG 29.2.2016, RV/5101306/2015 ; BFH 20.11.2003 III B 44/03 (11), NV 2004, 335, zu einer Magnetfeldtherapie). Im Fall einer medizinischen Indikation können auch Behandlungsmethoden außerhalb der Schulmedizin Anerkennung finden (vgl BFG 6.5.2016, RV/1100626/2014 bzw. Kittl, Alternativmedizinische Behandlung als außergewöhnliche Belastung? BFGjournal 2015, 446 ff, zu alternativen Heilmethoden)

Zur Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Ist nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 der Abzug der Aufwendungen ohne Selbstbehalt möglich, geht der Gesetzgeber davon aus, dass diese Voraussetzung erfüllt ist.

Zu den Hilfsmitteln

Darunter fallen auch Gegenstände, die geeignet sind die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen oder zu mildern (LStR 850; Jakom/Peyerl EStG 2021 § 35, Rz 25). Der Begriff kann iSd § 154 ASVG verstanden werden (BFG 16.7.2018, RV/3100096/2018 ; UFS 2.5.2005, RV/0067-G/03). Als Hilfsmittel sind der genannten Bestimmung gemäß u.a. solche Gegenstände anzusehen, die geeignet sind, die mit einem Gebrechen verbundenen körperlichen Beeinträchtigungen zu mildern oder zu beseitigen.

Der Begriff Hilfsmittel ist weit auszulegen, die Beispiele im Klammerausdruck sind nur beispielhaft (VfGH 13.3.2003, B 785/02 (13); VwGH 3.8.2004, 99/13/0169 (14) § 4 der VO „nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel“ ist ein weites Verständnis beizulegen, wobei besonders die Unregelmäßigkeit des Anfalles derartiger Aufwendungen zu berücksichtigen ist).

Auch eine Matte zur Magnetfeldtherapie kann darunterfallen (UFS 14.4.2011, RV/0231-L/11 (15) bei ärztlicher VO im Vorfeld siehe auch BFG 30.7.2018, RV/7100035/2017 (ao. Bel. iZm Tiefenstrahler als Medizinprodukt zugelassen und ein Hilfsmittel iSd § 4 VO).

Zur Gegenwerttheorie

Es darf keine bloße Vermögensumschichtung vorliegen (VwGH 27.5.2003, 99/14/0001 (Badezimmer und WC); VwGH 11.1.1980, 513/79, und VwGH 24.11.1993, 93/15/0171 (teures Musikinstrument), jeweils zur Anschaffung langlebiger Wirtschaftsgüter, oder VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 zum Eigenheim). Eine solche Vermögensumschichtung liegt aber nicht vor, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut wegen dessen spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten Verkehrswert hat (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 , oder VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145 , zur Anschaffung eines Elektromobils als Fortbewegungsmittel bei Gehbehinderung)

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 27.2.2014, 2011/15/0145 , sinngemäß aus, dass die in § 4 der VO angesprochenen Hilfsmittel grundsätzlich nur einen geringen Verkehrswert

haben und somit kein Raum besteht für die Anwendung der Gegenwerttheorie. Ob Aufwendungen für ein Elektromobil dem § 3 oder § 4 der Verordnung zu unterstellen sind, bestimmt sich entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht nach kraftfahrrechtlichen Bestimmungen, sondern dem Zweck des § 34 EStG 1988 entsprechend danach, ob das Fahrzeug auf Grund seiner Beschaffenheit eine im Wesentlichen nur eingeschränkte Verkehrsfähigkeit besitzt (diesfalls liegen Aufwendungen iSd § 4 vor) oder ob dies - wie bei üblichen Kraftfahrzeugen - nicht der Fall ist (diesfalls liegen Aufwendungen iSd § 3 vor).

Dass Gegenstände theoretisch auch von nicht behinderten Personen benützt werden können, ändert nichts an deren Einstufung als Hilfsmittel iSd § 4 der VO, wenn gesunde Menschen diese in der Regel nicht erwerben oder benützen.

BFG 13.7.2016, RV/5100539/2016- Als "Hilfsmittel" iSd zitierten Bestimmung gelten nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen (zB Prothesen) oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; vgl Jakom/Vock, EStG9 [2016], § 35 Rz 25). Um kein Hilfsmittel handelt es sich hingegen idR bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behinderungsspezifisch einsetzbar ist (Jakom/Vock, EStG9 [2016], § 35 Rz 26).

Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen insoweit, als es sich etwa um die Beschaffung von Wirtschafts-Gütern handelt, die auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172) , somit beispielsweise Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, aber auch etwa sanitäre Einrichtungsgegenstände, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert sind (vgl zB VfGH 13.3.2003, B 785/02 oder UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05 oder Lifteinbauten (BFG 22.12.2015, RV/7104281/2014), zumal eine Wohnung durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung idR keine Wertsteigerung erfährt (VfGH 13.3.2003, B 785/02 ; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

BFH 9.8.1991, III R 54/90: Im Gegensatz zur Ansicht des FA steht der Gesichtspunkt eines evtl. Gegenwertes der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für die Anschaffung eines medizinischen Hilfsmittels als außergewöhnliche Belastung nicht in jedem Fall entgegen. Bei medizinischen Hilfsmitteln im weiteren Sinne ist ein die steuerliche Berücksichtigung ausschließender Gegenwert grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn der angeschaffte Gegenstand nicht ausschließlich dem Erkrankten selbst zu dienen bestimmt, sondern auch für Dritte von Nutzen ist. Entsprechend hat der BFH bei Gegenständen, die, wie beispielsweise elektrische Nachtspeicheröfen (vgl. Urteil vom 4. März 1983 VI R 189/79, BFHE 138, 73, BStBl II

1983, 378) oder Geschirrspülmaschinen (vgl. Urteil vom 21. August 1974 VI R 237/71, BFHE 113, 301, BStBl II 1974, 745), auch von nicht erkrankten Angehörigen benutzt werden können und für diese vorteilhaft sind, die Frage des Gegenwertes untersucht. Dient ein angeschafftes medizinisches Hilfsmittel hingegen aufgrund seiner Art ausschließlich dem Erkrankten selbst und ist es nur für diesen bestimmt und nutzbar, tritt die Marktfähigkeit, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt, zurück. Dies ergibt sich auch aus der Überlegung, daß ein medizinisches Hilfsmittel, das über einen längeren Zeitraum ausschließlich von einem Erkrankten genutzt wurde und während dieser Zeit für Dritte keinen Vorteil brachte, nach der allgemeinen Lebenserfahrung in vielen Fällen einen Marktwert kaum mehr besitzt.

D) Rechtliche Würdigung

D.1.) Zusammenfassung der Rechtslage

Unstrittig ist, dass die Aufwendungen für die Matte Berner durch eine nachgewiesene 50%ige Behinderung des Bf verursacht, außergewöhnlich sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf wesentlich beeinträchtigen. Dass die Kosten auch zwangsläufig iSd § 34 EStG 1988 erwachsen sind, wird unten dargestellt. Bei Erfüllung dieser Voraussetzungen sind nach § 4 der VO ao.Bel. nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Nach dem hier anzuwendenden § 154 ASVG fallen unter den nach der Judikatur des VfGH und VwGH weit zu interpretierenden Begriff „Hilfsmittel“ auch alle Gegenstände, die geeignet sind, die mit einem Gebrechen verbundene Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen.

Aus der aufgrund des früheren Medizinproduktegesetzes ergangenen Magnetfeldtherapiegeräteverordnung (FTGV) ergibt sich, dass eine Magnetfeldtherapiematte ein Medizinprodukt ist und somit definitionsgemäß eine Vorrichtung zur Behandlung und Linderung von Krankheiten ist. Es liegt daher auch ein Hilfsmittel iSd § 4 der VO agBel vor.

Dementsprechend sind auch nach dem Lohnsteuerprotokoll 2002 des BMF, Punkt 1.5.1. Ausgaben für „Magnetfeldtherapiesysteme (zB Matten)“ als ag Belastung unter dem Titel der Krankheitskosten anzuerkennen, wenn deren Zwangsläufigkeit durch eine ärztliche Bestätigung für die Notwendigkeit der Magnetfeldtherapie vorliegt. In derartigen Fällen ist von der medizinischen Eignung dieser Therapie als Mittel der Krankenheilbehandlung auszugehen.

Obwohl das Finanzamt weder in der BVE noch im Vorlageantrag weiterhin den Standpunkt vertritt, dass eine bloße eine ag Belastung ausschließende Vermögensumschichtung vorliegt, soll darauf unten ergänzend nochmal eingegangen werden. Aus der oben geschilderten Rechtslage, der offensichtlich auch das Lohnsteuerprotokoll 2002 durch Nichterwähnung der sog. Gegenwerttheorie folgt, ergibt sich allerdings auch, dass bei Vorliegen von Hilfsmitteln iSd § 4 der VO agBel die Gegenwerttheorie insbesondere dann nicht greift, wenn nicht

Gegenstände zu beurteilen sind, die regelmäßig und alltäglich auch von jeder gesunden Person verwendet werden.

D.2.) Zur Zwangsläufigkeit

Werden Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll zu gestalten, ist nach dem zum Besuch eines Fitnessstudios ergangenen Erk VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, ein sog „vorfeldweises“ ärztliches Gutachten erforderlich, um die Zwangsläufigkeit dieser Kosten zu begründen (Verweis auf BFH 14.8.1997, III R 67/96, BStBl II 1997, 732, zu Aufwendungen für eine „medizinische Trainingstherapie“ in einem ärztlich betreuten Sportstudio). Dieser Nachweis der medizinischen Indikation durch ein „vorfeldweises“ ärztliches Gutachten wird allerdings nicht als Tatbestandsmerkmal zur Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gesehen werden können, sondern seine Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung haben (§ 167 Abs 2 BAO). An einem „formalisierten Nachweisverlangen“ in Form eines vorfeldweisen Gutachtens hielt der BFH wegen eines Widerspruchs zum Grundsatz der freien Beweiswürdigung auch nicht mehr fest (zB BFH 11.11.2010, VI R 17/09)

Mag es auch strittig sein, ob überhaupt ein Behandlungsplan und eine ärztliche Verordnung zum Nachweis der triftigen medizinischen Begründung erforderlich sind, muss jedenfalls festgehalten werden, dass gegenständlich beides vorliegt. Fraglich ist allenfalls die Datierung der Verordnung. Wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt wurde, ergibt sich aber aus dem Zusammenhang der Abläufe, dass diese vor dem endgültigen Kauf der Matte Bemer nach der Testphase und jedenfalls in einem ausreichenden zeitlichen Zusammenhang mit dem Ankauf vorlag. Die Zwangsläufigkeit bzw Notwendigkeit (siehe ärztliche Verordnung und Lohnsteuerprotokoll 2002) der Anschaffung ist somit jedenfalls nachgewiesen. Die Behandlung mit der Matte Bemer ist nachweislich medizinisch indiziert und die damit verbundenen Kosten sind von den Kosten der Lebensführung abgrenzbar.

D.3.) Zur Gegenwerttheorie

Nach den dargestellten rechtlichen Grundlagen und der Judikatur sind drei Gruppen von Wirtschaftsgütern zu unterscheiden, deren behindertenbedingte Anschaffung eventuell zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen könnten.

1. Ausschließlich individuell nutzbare Hilfsmittel: Für einen konkreten Behinderten erstellte Hilfsmittel, die zumindest im Regelfall für keine andere Person einen Wert hätten. Bei diesen Wirtschaftsgütern ist jedenfalls aufgrund eines fehlenden Verkehrswertes die Anwendung einer Gegenwerttheorie ausgeschlossen.

2. Hilfsmittel iSd § 4 der VO agBel, die für die Behandlung bzw. Linderung von Behinderungen, Krankheiten oder Gebrechen konzipiert sind und schon daher eine eingeschränkte Marktgängigkeit haben. Fallweise werden derartige Gegenstände auch von gesunden Menschen zB zur Vorbeugung oder zur Steigerung des Wohlbefindens verwendet.

Auch aus dem Umstand, dass Magnetfeldtherapiegeräte (als sog. Medizinprodukte) kraft ausdrücklicher Anordnung des § 2 der Magnetfeldtherapiegeräteverordnung (MFTGV, BGBl. II 2003/343) nur auf Grund ärztlicher Verschreibung zur Eigenanwendung an Laien abgegeben werden dürfen, ergibt sich schon nach der Rechtslage eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit dieser Medizinprodukte. Derartige Medizinprodukte können nicht wie herkömmliche Matratzen von jedermann ohne weitere Voraussetzung erworben werden.

Wenn man bei Aufwendungen für derartigen Wirtschaftsgüter für die Anerkennung als ag Belastung in ständiger Rechtsprechung eine ärztliche Begutachtung im Vorhinein zur Beurteilung der medizinischen Indikation verlangt, diese Wirtschaftsgüter Hilfsmittel iSd § 4 der VO agBel darstellen und deren Anschaffung auf Dauer günstiger ist als eine dauerhafte Behandlung mit einem derartigen Gerät bei einem Arzt, wäre es völlig widersinnig, die Anerkennung derartiger Aufwendungen als agBel iSd Gegenwerttheorie zu verneinen.

Wenn in zahlreichen Erkenntnissen des VwGH und BFG (siehe dazu am Ende) sowie im Lohnsteuerprotokoll 2002 des BMF festgestellt wird, dass bei derartigen Wirtschaftsgütern, die auch fallweise von Gesunden verwendet werden, eine Anerkennung als ag Belastung zu erfolgen hat, wenn im Vorfeld der Anschaffung eine ärztliche Verordnung die Notwendigkeit der Anschaffung belegt, kann daraus nur geschlossen werden, dass in derartigen Fällen die Gegenwerttheorie nicht anzuwenden ist. Soweit ersichtlich scheiterte bei allen Erkenntnissen die Anerkennung der Anschaffung einer derartigen Matte als ag Belastung am Fehlen einer im Vorfeld erstellten Verordnung. Bei diesen Fällen wurde dann ergänzend auf die Gegenwerttheorie hingewiesen. Demnach wäre diese nicht anzuwenden, wenn im Vorfeld eine entsprechende Verordnung vorliegt.

Eine Vermögensumschichtung liegt zudem nicht vor, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut wegen dessen spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten Verkehrswert hat (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 , oder VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145)

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 27.2.2014, 2011/15/0145), sinngemäß aus, dass die in § 4 der VO angesprochenen Hilfsmittel grundsätzlich nur einen geringen Verkehrswert haben und somit kein Raum besteht für die Anwendung der Gegenwerttheorie. Nach dem Zweck des § 34 EStG 1988 liegen als ag Belastung anzuerkennende Aufwendungen iSd § 4 VO agBel vor, wenn das angeschaffte Wirtschaftsgut auf Grund seiner Beschaffenheit eine im Wesentlichen nur eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat (hier Behinderten-Elektromobil versus übliches KFZ; das gleiche muss aber für Magnetfeldmatten versus handelsübliche Matratzen

gelten). Dass Gegenstände theoretisch auch von nicht behinderten Personen benützt werden können, ändert nichts an deren Einstufung als Hilfsmittel iSd § 4 der VO, wenn gesunde Menschen diese in der Regel nicht erwerben oder benützen.

BFG 13.7.2016, RV/5100539/2016 : Handelt es sich um die Beschaffung von Wirtschaftsgütern, die auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172), beispielsweise Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, wird durch deren Anschaffung kein adäquater Gegenwert geschaffen.

Auch der BFH (BFH 9.8.1991, III R 54/90) vertritt die Ansicht, dass bei Gegenständen, die, wie beispielsweise elektrische Nachtspeicheröfen (vgl. Urteil vom 4. März 1983 VI R 189/79, BFHE 138, 73, BStBl II 1983, 378) oder Geschirrspülmaschinen (vgl. Urteil vom 21. August 1974 VI R 237/71, BFHE 113, 301, BStBl II 1974, 745), auch von nicht erkrankten Angehörigen benutzt werden können und für diese vorteilhaft sind, die Frage des Gegenwertes untersucht werden muss. Dient ein angeschafftes medizinisches Hilfsmittel hingegen aufgrund seiner Art ausschließlich dem Erkrankten selbst und ist es nur für diesen bestimmt und nutzbar, tritt die Marktfähigkeit, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt, zurück. Dies ergibt sich auch aus der Überlegung, dass ein medizinisches Hilfsmittel, das über einen längeren Zeitraum ausschließlich von einem Erkrankten genutzt wurde und während dieser Zeit für Dritte keinen Vorteil brachte, nach der allgemeinen Lebenserfahrung in vielen Fällen einen Marktwert kaum mehr besitzt.

Umgelegt auf die gegenständliche Fragestellung ergibt sich aus der oben dargestellten Judikatur folgende Schlussfolgerung: Das Medizinprodukt Matte Bemer ist grundsätzlich zur Behandlung körperlicher Gebrechen konzipiert und hat schon aufgrund des im Verordnungsweg festgelegten Erfordernisses einer ärztlichen Verordnung eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit und Marktgängigkeit. Im Gegensatz zu generell marktgängigen Matratzen, die in der Regel auch von jedem gesunden Menschen erworben und benützt werden, liegen somit bei der Anschaffung einer Matte Bemer, bei der der Erwerb schon grundsätzlich eine ärztliche Verordnung voraussetzt, Aufwendungen iSd § 4 der VO vor.

Die Verkehrsfähigkeit und Werthaltigkeit einer Matte Bemer als Medizinprodukt ist aber nicht nur durch die im Verordnungsweg eingeschränkte Abgabemöglichkeit verringert. Dadurch könnte zudem auch eine evtl. beabsichtigte Weitergabe eingeschränkt sein. Schon grundsätzlich erwerben auch aufgrund der doch hohen Anschaffungskosten regelmäßig nur Personen eine derartige Matte, die sich eine Linderung oder Heilung ihrer Beeinträchtigung erhoffen. Aufgrund der Ausgabe des teuren Anschaffungspreises werden derartige Matten auch tatsächlich regelmäßig von der behinderten Person benutzt und die Matte wird sehr

schnell an Wert verlieren. Insbesondere bei dauerhafter zweimaliger täglicher Nutzung wie im gegenständlichen Fall wird die Matte sehr schnell an Wert verlieren. Dass derartige Matten auch einzelfallweise von Personen erworben werden, die eine derartige Matte zur Steigerung ihres Wohlbefindens oder ihrer Leistungsfähigkeit erwerben ist dabei unbeachtlich, weil grundsätzlich auf die Konzeption des Hilfsmittels und dessen regelmäßige Verwendung abzustellen ist. Überdies ist für die Beurteilung der Anerkennung einer ag Belastung immer nur der Einzelfall zu beurteilen ist.

Diesen Ausführungen entsprechend verlangt auch das Lohnsteuersteuerprotokoll 2002 für die Anerkennung der Anschaffungskosten einer Magnetfeldmatte lediglich den Nachweis, dass diese medizinisch indiziert ist. Ist dies der Fall, sind die Aufwendungen dafür als ag Belastung anzuerkennen. Dass dabei weiters zu prüfen wäre, ob durch die Anschaffung ein eine ag Belastung ausschließender Gegenwert geschaffen wird, wird nicht ausgeführt.

Bedenkt man überdies, dass eine über viele Jahre erforderliche ärztliche Behandlung mit einer Matte Bemer (falls dies bei einer notwendigen zweimal täglichen Behandlung überhaupt möglich wäre) in Summe wesentlich teurer wäre als deren Anschaffung. Eine derartige Therapie wäre bei Nachweis der medizinischen Notwendigkeit zweifelsohne als ag Belastung anzuerkennen. Daher erscheint es besonders widersinnig, die Anschaffung einer derartigen Matte gewissermaßen als Surrogat einer teureren Behandlung nicht als ag Belastung anzuerkennen. Nach der VO agBel sollen eben gerade auch aus diesem Grund nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel als ag Belastungen Anerkennung finden. Diese Anerkennung dann mit dem Argument des Entstehens eines Gegenwertes abzulehnen erscheint äußerst widersinnig (siehe dazu auch BFG 28.8.2017, RV/7102814/2011: Wenn die Matte gewissermaßen ein Surrogat für eine aufgrund der Beschwerden erforderliche Behandlung ist, ist die Gegenwerttheorie nicht anzuwenden).

Nach VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145 , sind Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes idR von der Berücksichtigung als ag Belastung iSd Gegenwerttheorie ausgeschlossen. Bei der Anschaffung eines KFZ wird daher gemäß § 3 der VO ag Bel auch nur der Mehraufwand, der auf die behindertengerechte Ausstattung entfällt, berücksichtigt.

Bei unregelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmitteln zur Minderung oder Beseitigung einer Beeinträchtigung sieht § 4 der VO ag Bel eine derartige Einschränkung nicht vor.

Handelsübliche Gebrauchsgegenstände: Wirtschaftsgüter, die auch jeder gesunde Mensch verwendet, die aber von einer behinderten Person aus außerordentlichen Gründen benötigt werden. Es handelt sich um Dinge, die eine uneingeschränkte Marktgängigkeit haben und am freien Markt jederzeit erworben werden können. Wenn ein handelsübliches Produkt, welches regelmäßig von jeder Person erworben und genützt wird, angeschafft wird, wird ein für jedermann nutzbarer Gegenwert geschaffen.

Bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, handelt es sich dann idR um kein Hilfsmittel (Jakom/Vock, EStG9 [2016], § 35 Rz 26).

Als Beispiele finden sich in der Judikatur und Literatur: handelsübliche Matratze versus Magnetfeldmatte; Therapiefahrrad versus handelsüblicher Fahrradergometer; Nachtspeicheröfen, Geschirrspüler,

Renner in taxlex 2018, 182: Um kein Hilfsmittel handelt es sich hingegen idR bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behinderungsspezifisch einsetzbar ist.

Da gegenständlich ein Medizinprodukt, welches die Voraussetzungen eines Hilfsmittels iSd VO agBel erfüllt und nicht ein allgemein marktgängiges Wirtschaftsgut (siehe oben Medizinprodukt Matte Bemer versus Matratze), welches auch regelmäßig von gesunden Menschen angeschafft und genutzt wird, vorliegt, braucht nicht beurteilt werden, unter welchen Voraussetzungen auch die Anschaffung eines allgemein marktgängigen Wirtschaftsgutes als ag Belastung anzuerkennen wäre.

Wenn der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0292 bezüglich der Anschaffung von Matratzen und speziellen Lattenrosten ausführt, dass zwar laut Behörde handelsübliche Schlafsysteme vorliegen, der Beschwerdeführer aber im fortgesetzten verfahren nachweisen könnte, dass diese Wirtschaftsgüter über eine Standardausstattung hinausgehen und im Hinblick auf die Behinderung erforderlich sind, kann daraus nur geschlossen werden, dass selbst für allgemein nutzbare Wirtschaftsgüter, wenn sie für die Linderung von Beschwerden entsprechend ausgestattet und notwendig sind, die Gegenwerttheorie nicht gegen eine Anerkennung als ag Belastung spricht.

Im Ergebnis ist somit aufgrund der vorliegenden ärztlichen Verordnung und des Behandlungsplanes die Zwangsläufigkeit der Anschaffungskosten nachgewiesen. Nach einem Großteil der Judikatur und nach den Ausführungen des BMF im Lohnsteuerprotokoll 2002 genügt dies bei derartigen Hilfsmitteln, die grundsätzlich für die Linderung von Beschwerden konzipiert sind, aber fallweise auch von Gesunden verwendet werden, ohne Berücksichtigung der Gegenwerttheorie für die Anerkennung als ag Belastung aus. Für den Fall, dass das Finanzamt abermals die Anerkennung der Aufwendungen als ag Belastung iSd Gegenwerttheorie bestreitet, ist auch dargelegt, dass die Gegenwerttheorie bei nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel, die nur eine geringe Verkehrsgängigkeit haben und sehr rasch an Wert verlieren, jedenfalls nicht anzuwenden ist.

Konkrete Entscheidungen zur Magnetfeldmatte

UFS 4.11.2011, RV/0671-G/10 Stattgabe: Die in § 34 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf derartige Kosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand voraus. Es ist allgemein bekannt, dass Magnetfeldtherapien nicht immer im Zusammenhang mit einem speziellen Krankheitsbild erfolgen, sondern oft auch ganz allgemein der Entspannung, Steigerung des Wohlbefindens, Regeneration sowie Stärkung des Immunsystems uä. dienen. Die Anschaffung eines derartigen "Hilfsmittels" (hier: eines Therapiegerätes) erfordert daher nach Lehre und Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme ergibt (so zB UFS vom 7. August 2009, RV/0090-S/08). In diesem Sinne ist auch laut Lohnsteuerprotokoll 2002 des BMF vom 2. Oktober 2002 von der medizinischen Eignung einer Magnetfeldtherapie als Mittel der Krankenheilbehandlung auszugehen, wenn eine ärztliche Bestätigung für die Notwendigkeit dieser Therapie vorliegt. ...In Anbetracht der vorliegenden ärztlichen Verordnung vermag der UFS das Vorliegen der medizinischen Indikation einer Magnetfeldtherapie nicht in Abrede zu stellen.

Auch der Umstand, dass der Bw. im vorliegenden Fall das Gerät laut Rechnung vom 30. November 2009 bereits am 1. Dezember 2009 - und somit kurz vor Ausstellung der ärztlichen Verordnung - geliefert wurde, ändert nach ha. Auffassung nichts an der medizinischen Indikation der Magnetfeldtherapie. Der Erwerb bzw. die Lieferung des Magnetfeldtherapiegerätes ist auf Grund der zeitlichen Nähe jedenfalls in unmittelbaren Zusammenhang mit der ärztlichen Verschreibung vom 4. Dezember 2009 zu sehen. Dazu kommt, dass Magnetfeldtherapiegeräte (als sog. Medizinprodukte) kraft ausdrücklicher Anordnung des § 2 der Magnetfeldtherapiegeräteverordnung (MFTGV, BGBl. II 2003/343) nur auf Grund ärztlicher Verschreibung zur Eigenanwendung an Laien abgegeben werden dürfen.

Die Kosten für das Magnetfeldtherapiegerät waren daher - ohne Selbstbehalt - zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zuzulassen.

Ähnlich UFS 7.5.2013, RV/0028-W/13 für ein Lichttherapiegerät: wäre anzuerkennen, wenn die Zwangsläufigkeit durch eine ärztliche VO nachgewiesen wäre.

Bei folgenden Entscheidungen scheiterte die Anerkennung der Aufwendungen für eine Magnetfeldmatte daran, dass keine ärztliche Verordnung oder diese erst lange Zeit (mitunter mehr als ein Jahr) nach der Anschaffung vorlag: UFS 7.8.2009, RV/0090-S/08 ; UFS 14.4.2011, RV/0231-L/11;

BFG 22.5.2018, RV/5101689/2015- das Vibrationsgerät „Wellengang“ war vorrangig für die Sportausübung konzipiert und hatte daher eine allgemeine Verkehrsgängigkeit, zudem fehlte die ärztliche Verordnung);

BFG 7.1.2020, RV/2100643/2018 verweist auf BFG 22.5.2018, RV/5101689/2015 und wendet die dort für das Sportgerät „Wellengang“ getroffenen Ausführungen ohne nähere Begründung auf eine Magnetfeldmatte an. Hier fehlte zudem auch die ärztliche Verordnung.

BFG 28.10.2020; RV/2101308/2019 und BFG 14.10.2020, RV/5101008/2020 Abweisung, weil keine Verordnung im Vorfeld der Anschaffung vorlag und ergänzend Anwendung der Gegenwerttheorie. Bei beiden Erkenntnissen fällt auf, dass zunächst ausgeführt wird, dass bei Magnetfeldmatten, die auch von Gesunden genutzt werden, zur Abgrenzung nichtabzugsfähiger Kosten der Lebensführung eine im Vorfeld der Anschaffung erstellte ärztliche Verordnung erforderlich ist. Würde diese vorliegen, wären die Aufwendungen als ag Belastung anzuerkennen. Und dann wird ergänzend ausgeführt, dass überdies durch die Aufwendungen ein Gegenwert geschaffen wurde, der das Vorliegen einer ag Belastung ausschließen würde. Dies kann wohl nicht so verstanden werden, dass auch in Fällen mit ärztlicher Verordnung im Vorfeld die Anerkennung aufgrund der Anschaffung eines Gegenwertes die Anerkennung einer ag Belastung ausgeschlossen ist. Diese Ausführungen können nur bedeuten, dass nur in Fällen, bei denen keine ärztliche Verordnung vorliegt, die Gegenwerttheorie anzuwenden ist und dies zusätzlich gegen die Anerkennung als ag Belastung sprechen würde.

Es war daher – nach Ansicht des Gerichtes - der Beschwerde im eingeschränkten Umfange stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt 2019

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.

1. Soweit im Beschwerdefall Fragen der Beweiswürdigung berührt werden, wird dazu vom Gericht festgehalten:

Eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit den vom Bf. erbrachten Nachweisen in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft

im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

Das Gericht setzte sich mit allen vorgelegten Beweismitteln auseinander und kam in seiner freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass der Bf. im Verfahren ausreichend Nachweise für eine ärztliche Verordnung vor der Anschaffung der Medizinproduktes BEMER-Matte erbracht hat.

2. Zur konkreten Rechtsfrage, ob die BEMER-Matte als Medizinprodukt (physikalische Gefäßtherapie) Anerkennung finden kann, gibt es keine Rechtsprechung des VwGH. Da es in der Praxis mehrmals vorkommen kann, dass Patienten von der BEMER-Methode – nach ärztlicher Verordnung und vorangegangenen ärztlichen Behandlungsplan für eine Eigenanwendung nach einer Testphase – Gebrauch machen, hat der Beschwerdefall auch über diesen Einzelfall hinaus (Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung), weswegen die ordentliche Revision aus diesem Grunde zugelassen wurde.

Linz, am 18. November 2022