

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***B*** Erbin von XY, ***Bf2-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde des mittlerweile verstorbenen XY vom 08. Jänner 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Dezember 2023 betreffend Einkommensteuer 2022 Steuernummer Strnr zu Recht erkannt:

I. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 wird abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 beträgt EUR 3.750,00.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am **11.12.2023** erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022, wobei die hier beschwerdegegenständlichen geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iHv EUR 3.955,00 unberücksichtigt blieben, da ein Selbstbehalt in gleicher Höhe im Zuge der Veranlagung zu Grunde gelegt wurde. Begründend wurde auf die Beschwerde vorentscheidung bezüglich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2021 verwiesen, welche im Wesentlichen die Geltendmachung der Zeptoring-Kosten als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung des mangelnden Nachweises der Zwangsläufigkeit versagte, da kein ärztliches Gutachten **vor** Antritt der Behandlung vorgelegt wurde. Kosten in Höhe von EUR 4.749,45 wurden als nachgewiesene Kosten aus der eigenen

Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen seitens der Abgabenbehörde anerkannt.

Gegen diesen Bescheid wurde am **08.01.2024** fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Begründend wurde dargelegt, dass die Kosten des Zeptoring ursächlich mit der Behinderung zusammenhängen, wobei zur Untermauerung auf die fachärztliche Stellungnahmen aus dem Beschwerdeverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 und die diesbezügliche notwendige medizinische Indikation auf Grund des allgemein gesundheitlich schlechten Zustandes, des seit 2005 an Morbus Parkinson erkrankten Bf., verwiesen wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom **05.04.2024** änderte das Finanzamt die Kosten aus eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen auf den Betrag von EUR 3.192,34 ab, da unstrittig Nächtigungskosten die Voraussetzungen für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht erfüllten. Strittig blieben hingegen die Kosten des Zeptoring in Höhe von EUR 3.995,00 welche nach wie vor nicht als Kosten aus eigener Behinderung anerkannt wurden. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass keine ärztliche Verordnung oder ein Gutachten **vor** Beginn der Therapie vorgelegen habe.

Am **10.04.2024** wurde dagegen fristgerecht der Vorlageantrag eingebracht. Diesbezüglich wurde vorgebracht, dass die Begründung der BVE bezüglich der Nichtanerkennung der Zeptoring Kosten als außergewöhnliche Belastung aus eigener Behinderung der ständigen Rechtsprechung widerspreche, wonach die medizinische Notwendigkeit durch mehrere Methoden nachgewiesen werden kann und eine Vorab-Verordnung nicht zwingend konstitutiv ist (unter Verweis auf den Vorlageantrag gegen den Einkommensteuerbescheid 2021).

Am **tt.08.2024** verstarb der Beschwerdeführer. Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Graz-Ost wurde die Verlassenschaft zur Gänze der Gattin des Verstorbenen eingewantwortet. Die steuerliche Vertretung hat die Vertretung der Gattin als Gesamtrechtsnachfolgerin in derselben Rechtssache übernommen.

Am **10.03.2026** fand ein Erörterungstermin am Bundesfinanzgericht (BFG) Graz zu gegenständlicher Beschwerdesache sowie zur Beschwerdesache betreffend Einkommensteuer 2021 (Gz.: RV/2100107/2024) des verstorbenen Bf. statt.

Im Rahmen des Erörterungstermines zog die beschwerdeführende Partei die Anträge auf Senatsentscheidung und mündliche Verhandlung zurück. Die belangte Behörde verzichtete ihrerseits auf die Stellung eines entsprechenden Antrages.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Aufwendungen für das sog. Zeptoring-Training iHv EUR 3.955,00 als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich anzuerkennen sind.

1. Sachverhalt

Medizinische Indikation

Der Beschwerdeführer (Bf.) litt seit dem Jahr 2005 an einer progredienten, unheilbaren Parkinson-Erkrankung (Morbus Parkinson). Im verfahrensgegenständlichen Beschwerdejahr präsentierte sich der gesundheitliche Zustand als bereits stark reduziert. Neben der Parkinson-Erkrankung waren zwei operative Eingriffe an der Wirbelsäule anamnestisch bekannt. Der Bf. litt an den Symptomen von peripheren Nervenstörungen (Polyneuropathie – PNP), Bewegungsblockaden, intermittierenden Tempobeschleunigung mit konsekutiver Sturzneigung.

Aufgrund der progredienten Polyneuropathie, definiert als Erkrankung des peripheren Nervensystems mit Schädigung mehrerer Nerven außerhalb von Gehirn und Rückenmark, war die Mobilität des Bf. bereits hochgradig eingeschränkt, was die Nutzung von Gehhilfen (Krücken) zwingend erforderlich machte.

Zur Linderung der Symptomatik wurde beim Klinikaufenthalt des Bf. auf der Laßnitzhöhe im Jahr 2021 das Zeptoring-Training vorgestellt und von seiner Fachärztin Dr. L, bei welcher der Bf. seit 2008 in neurologischer Behandlung stand, dringend angeraten, dieses Training fortzuführen. Dieses Training erfolgte seither wöchentlich, wobei der Bf. durch seine Ehegattin, welche ebenso eine Fachärztin für Psychiatrie und Neurologie ist, wöchentlich in ein Fitnesszentrum gebracht wurde.

Therapeutische Relevanz des Zeptoring-Trainings

Bei der Zeptoring-Therapie handelt es sich um eine evidenzbasierte, nicht-medikamentöse Behandlungsform bei Morbus Parkinson, die durch stochastische Vibrationen auf einer Plattform eine gezielte Stimulation von Nerven und Muskeln bewirkt. Dieses Verfahren verbessert nachweislich Motorik, Gleichgewicht und Gangbild, reduziert die Muskelsteifheit und fördert durch die Verbesserung der neuronalen Ansteuerung die Symptomlinderung.

Obwohl das Verfahren auch in der Sportmedizin zum Muskelaufbau Anwendung findet, stellt die Zeptoring-Behandlung im vorliegenden Fall eine therapeutische Maßnahme zur signifikanten Verbesserung des Zustandsbildes bei einer Parkinson-Erkrankung dar. Die

kontinuierliche Durchführung wurde durch die behandelnde Fachärztin, Frau Dr. L, als dringend indiziert und zur Verbesserung der motorischen Funktion erachtet.

Durch die absolvierten Trainingseinheiten (sog. Zeptoring) konnte eine signifikante Verbesserung der Koordination sowie der Sensomotorik des Beschwerdeführers (Bf.) erzielt werden. Insbesondere führte die Aktivierung spinaler Rhythmusgeber sowie die Optimierung der Reflexsteuerung durch erhöhte Muskeltension zu einer Steigerung der Gehfähigkeit. Diese medizinischen Effekte trugen maßgeblich zur Hebung der Lebensqualität des an Parkinson erkrankten Bf. bei.

Die medizinische Betreuung und Versorgung des Bf. erfolgte kontinuierlich durch dessen Ehegattin in ihrer Eigenschaft als Fachärztin für Neurologie sowie komplementär durch die Fachärztin Dr. L. Aufgrund des progredienten und unheilbaren Verlaufs der Erkrankung verstarb der Bf. schließlich am 08.08.2024.

Es ist als unstrittig anzusehen, dass die Zeptoring-Einheiten nicht der Optimierung der sportlichen Leistungsfähigkeit dienten, sondern aufgrund des progredienten Krankheitsbildes medizinisch indiziert waren. Die therapeutische Wirksamkeit des Zeptoring bei Parkinson-Patienten ist fachmedizinisch anerkannt. Im gegenständlichen Fall war die Anwendung zur Verbesserung der Mobilität und zur Reduktion der Sturzneigung aufgrund des schlechten Allgemeinzustands des Bf. medizinisch geboten.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass der Bf. bereits seit dem 24.09.2020 Pflegegeld bezog. Gemäß Mitteilung des Sozialministeriumservice vom 13.04.2023 wurde beim Bf. der Grad der Behinderung (GdB) auf 100 % erhöhend festgestellt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus dem vorliegenden Verwaltungsakt sowie den Ergebnissen des Erörterungstermins vom 10.03.2026. In der fachärztlichen Stellungnahme vom 16.03.2023 und dem fachärztlichen Gutachten vom 09.01.2024 wurde das Krankheitsbild des Beschwerdeführers (Bf.) eingehend dargelegt, im fachärztlichen Gutachten darauf verwiesen, dass die Anwendung des Zeptoring-Verfahrens dringend medizinisch indiziert ist. Im Anhang zum fachärztlichen Gutachten vom 12.03.2024 wurde bestätigt, dass Dr. L zu einem kontinuierlichen Training geraten habe. Auch verwies das fachärztliche Gutachten auf eine symptomatische Verbesserung durch das Zeptoring-Training.

Im Rahmen des Erörterungstermins räumte die Abgabenbehörde (Finanzamt) explizit ein, dass das Zeptoring bei Parkinson-Patienten sehr förderlich sei. Ebenso wurde behördlicherseits außer Streit gestellt, dass die Absolvierung der Trainingseinheiten durch den Bf. nicht der Steigerung der sportlichen Leistungsfähigkeit diene, sondern rein therapeutischen Zwecken gewidmet war.

Hinsichtlich der unterlassenen Einholung eines ärztlichen Gutachtens im Vorfeld wurde seitens der beschwerdeführenden Partei glaubhaft dargelegt, dass eine solche Anordnung für den Bf. keinen Kostenersatz durch die Krankenkasse geboten hätte, da seitens der gesetzlichen Krankenversicherung für Zeptoring-Leistungen grundsätzlich keine Kostentragung erfolgte. Ebenso waren im Jahr 2021 noch Kontaktbeschränkungen im Zuge der Covid-Pandemie bei Ärzten geboten.

Die medizinische Überwachung und Evaluierung der Therapieeffekte erfolgte kontinuierlich durch die Ehegattin des Bf. in ihrer Eigenschaft als Fachärztin für Neurologie sowie durch die behandelnde Fachärztin Dr. L. Angesichts des schlechten Gesundheitszustandes und der akuten Sturzgefahr im Beschwerdezeitraum war die Durchführung des Zeptoring – wie in der fachärztlichen Stellungnahme bestätigt – medizinisch geboten und unausweichlich.

Die therapeutischen Effekte- namentlich die Optimierung von Motorik, Gleichgewicht und Gangbild sowie die Linderung der Muskelsteifheit-Symptomatik durch Beeinflussung der Dopamin-Freisetzung- sind durch die fachärztliche Stellungnahmen bzw. beigelegten Folder (Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2021) beschwerdegegenständlich belegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Aufwendungen für das sog. Zeptoring-Training als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich anzuerkennen sind.

Nach der Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind Belastungen abzugsfähig, sofern sie kumulativ außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Eine Belastung erwächst gem. § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 iVm § 35 Abs. 5 EStG 1988 können bei Vorliegen einer Behinderung anstelle der Pauschbeträge die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden. Die Nachweis- und Beweislast für das Vorliegen dieser Voraussetzungen trifft den Antragsteller (vgl. VwGH 18.05.1995, 93/15/0079).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) rechtfertigt nicht jede auf ärztliches Anraten durchgeführte Gesundheitsmaßnahme den Abzug als außergewöhnliche Belastung. Erforderlich ist vielmehr, dass die Maßnahme unmittelbar der Heilung oder

Linderung einer Krankheit dient und nachweislich notwendig ist (vgl. VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136). Aufwendungen, die lediglich der allgemeinen Gesundheitsprävention, der Vorbeugung von Krankheiten oder der Steigerung des Wohlbefindens dienen, sind mangels Zwangsläufigkeit nicht abzugsfähig (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 34 Rz 78).

Der Rechtsansicht der Abgabenbehörde ist insofern beizupflichten, als im Beschwerdeverfahren zu prüfen war, ob das in einem Fitnessstudio absolvierte Zeptoring-Training lediglich der allgemeinen Gesunderhaltung diene oder eine spezifisch indizierte Heilbehandlung darstellte.

Auf Basis der durchgeführten Beweiswürdigung ist im konkreten Beschwerdefall der Nachweis als erbracht anzusehen, dass das Zeptoring-Training aufgrund des progredienten Krankheitsverlaufs (Morbus Parkinson) zur Linderung der Beschwerden sowie zur Aufrechterhaltung der Mobilität medizinisch dringend geboten und somit zwangsläufig war. Die therapeutische Zweckbestimmung, welche sich aus dem Krankheitsbild des Bf. ergab, war kausal für das Zeptoring und nicht eine allgemeine Gesunderhaltung durch Steigerung der sportlichen Fitness. Ein Muskeltraining zwecks Steigerung der körperlichen Leistungsfähigkeit, welches in Fitnesscentern üblich ist, schied infolge der mangelhaften körperlichen Verfassung der betroffenen Person als mögliche Maßnahme aus. Der Nachweis, dass das Zeptoring-Verfahren unmittelbar der Linderung der Parkinson-Erkrankung diene, ist auf Basis der vorliegenden Beweiswürdigung als erbracht anzusehen.

Hinsichtlich der von der Abgabenbehörde eingewendeten mangelnden Zwangsläufigkeit – begründet durch das Fehlen eines vor Behandlungsbeginn erstellten ärztlichen Zeugnisses – ist auf die aktuelle Rechtsprechung des VfGH vom 17.09.2024, E 2212/2023, zu verweisen. Der Verfassungsgerichtshof stellte darin klar, dass die Versagung der Abzugsfähigkeit allein aufgrund des Zeitpunkts der Attestausstellung den Gleichheitsgrundsatz verletzen kann und als willkürlich einzustufen ist, sofern die medizinische Notwendigkeit ex post (etwa durch spätere Befunde oder Gutachten) zweifelsfrei feststellbar ist. Einem Attest, welches die fortdauernde Notwendigkeit einer Behandlung bestätigt, kann die Eignung als Nachweis nicht ohne Weiteres abgesprochen werden.

Siehe Auszug aus dem cit. VfGH Erkenntnis:

„3.2.1. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062). Werden die angefallenen Aufwendungen nicht zum Teil von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen, ist zum Nachweis der Notwendigkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136) ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich.

3.2.2. Im vorliegenden Fall leidet die Beschwerdeführerin seit längerer Zeit an einer fortdauernden körperlichen Beeinträchtigung, für die die medizinische Notwendigkeit einer regelmäßigen Behandlung zur Stabilisierung und Verbesserung der Mobilität im ärztlichen Gutachten vom 7. April 2016 festgestellt worden ist und für die sie auch fortlaufend Therapien in Anspruch genommen hat.

3.2.3. In einem solchen Fall verletzt das Bundesfinanzgericht den Gleichheitsgrundsatz, wenn es einem medizinischen Attest zur Notwendigkeit der regelmäßigen Behandlung aus dem Jahr 2021 die Eignung eines Nachweises deshalb abspricht, weil dieses nicht zu Beginn der vergleichbaren, weiteren – im Jahr 2020 durchgeführten – Behandlung eingeholt worden sei. Da offensichtlich die Notwendigkeit einer regelmäßigen Behandlung bestanden hat, kann einem nach erfolgter Behandlung gleichsam die fortdauernde Notwendigkeit vergleichbarer Behandlungen bestätigenden Attest die Eignung eines Nachweises, zumindest aber einer Glaubhaftmachung der Notwendigkeit nicht ohne weitere Feststellungen abgesprochen werden. Auch ist die Auffassung des Bundesfinanzgerichtes, die vorgelegten Befundberichte seien als bloße "ärztliche Empfehlungen" zu werten, mit denen der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit nicht erbracht werden konnte, nicht nachvollziehbar, zumal diese Würdigung dem Inhalt der Befundberichte widerspricht.

4. Indem das Bundesfinanzgericht den nach Behandlungsbeginn vorgelegten Befunden die Eignung eines Nachweises abgesprochen hat, belastet es vor dem Hintergrund des zu beurteilenden Sachverhaltes sein Erkenntnis mit Willkür."

Eine fachärztliche Stellungnahme vom 16.03.2023, ein fachärztliches Gutachten vom 09.01.2024 als Nachweis der medizinischen Notwendigkeit des Zeptoring wurde in der Beschwerde vorgelegt.

In Übereinstimmung damit führte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.12.2024, Ro 2021/13/011, aus, dass sich die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten unmittelbar aus dem Faktum der Erkrankung ergibt.

„Die im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein. Die Zwangsläufigkeit ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (vgl. etwa VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062, mwN).“

Im gegenständlichen Fall resultieren die Aufwendungen kausal aus der chronischen Erkrankung an Morbus Parkinson.

Der VwGH setzt in diesem Erkenntnis wie folgt fort:

„Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit (dem Grunde nach) ist nach der hg. Rechtsprechung ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl. etwa VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057, mwN).

Nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen (der Höhe nach) zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; 27.9.2021; Ra 2020/15/0066; jeweils mwN). Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. erneut VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; jeweils mwN).“

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist seiner Darlegungspflicht vollumfänglich nachgekommen: Die fachärztliche Stellungnahme vom 16.03.2023 sowie das vorgelegte fachärztliche Gutachten vom 09.01.2024 belegen die medizinische Indikation des Zeptoring-Trainings im Beschwerdefall zweifelsfrei.

Da die Zeptoring Maßnahme v.a. zur Stabilisierung der Mobilität und zur Sturzprävention angesichts der seit dem Jahr 2005 bestehenden Parkinson-Erkrankung und des daraus resultierenden, im Beschwerdezeitraum bereits hochgradig progredienten Gesundheitszustandes, unumgänglich und medizinisch dringend geboten war, liegen nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 20.09.2023, Ro 2021/13/0025) triftige Gründe für eine medizinische Gebotenheit vor.

Infolgedessen sind die geltend gemachten Aufwendungen iHv EUR 3.955,00 als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes gem. § 34 Abs 6 iVm § 35 Abs 5 EStG 1988 steuerlich 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. Auf Grund der bestehenden aktuellen Judikatur des VwGH bezüglich der Rechtsfrage ob ein ärztliches Gutachten bezüglich der Zwangsläufigkeit im Vorfeld erbracht werden muss (18.12.2024, Ro 2021/13/011) welches zeitlich nach dem Erkenntnis des VfGH (17.09.2024, E2212/2023) ergangen war, war die Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. März 2026