



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 10. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 2. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Datum 24. März 2009 reichte die Berufungswerberin ihre **Einkommensteuererklärung 2008** auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

Darin beantragte sie unter anderem die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (KZ 730) in Höhe von 3.883,04 €.

Diese Aufwendungen resultieren aus 16 Behandlungen eines Heilpraktikers in Deutschland (2.240,00 €) sowie die diesbezüglichen Fahrtkosten (1.643,04 €) im Zeitraum 1. Februar bis 22. Dezember 2008. Als Diagnose wurde in der Rechnung vom 22. Dezember 2008 Osteoporose und hormonale Disharmonie angeführt.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 2. April 2009** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die geltend gemachten Aufwendungen weder aus

---

tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes seien.

Mit Eingabe vom 10. April 2009 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008** vom 2. April 2009 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragten Aufwendungen eine Frischzellenbehandlung zum Knochenaufbau betreffen würden.

Diese Behandlung sei für die Berufungsverwerberin äußerst wichtig, da sich ihre Knochen sehr rasch abbauen würden. Nachdem sich dies im Jahr 2008 erheblich verschlechtert hätte, sei sie leider gezwungen gewesen, eine intensive Behandlung durchzuführen, die jedoch für sie als alleinlebende Frau erhebliche Kosten verursacht hätte.

Es werde daher um Ansetzung der Behandlungskosten einschließlich der Fahrtkosten ersucht, da diese Behandlung in Österreich noch nicht möglich sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2009** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Kosten für die Frischzellenbehandlung würden aus folgenden Gründen nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können:

Wenn der Steuerpflichtige für sein Leiden die Heilbehandlung nach den allgemein üblichen wissenschaftlichen Methoden auf Kosten der gesetzlichen Krankenversicherung in Anspruch nehmen könne und sich dennoch entschließe, eine wissenschaftlich nicht allgemein anerkannte Behandlungsmethode zu wählen, würden die aufgewendeten Beträge nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen werden können.

Mit Eingabe vom 2. Juni 2009 wurde abermals Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 eingereicht (**Vorlageantrag**).

Darin wurde ausgeführt, dass der behandelnde Arzt Dr. W eine sehr rasche Rückbildung des Kieferknochens festgestellt hätte. Das hätte bereits sehr gravierende Auswirkungen angenommen. Die Zähne, die sonst gesund und gerade seien, hätten zu wackeln begonnen und die Berufungsverwerberin hätte keine harten Nahrungsmittel beißen können.

In einem ausführlichen Informationsgespräch hätte der Arzt zwei Möglichkeiten angeführt:

1. Die herkömmliche Art den Kieferknochen aufzuspritzen; d.h. eine Kieferoperation wobei Material in den Knochen implantiert werde. Dies sei aber lt. Dr. W bei der Kieferherstellung der Berufungsverwerberin ein Ding der Unmöglichkeit.

2. Die homöopathische Frischzellenbehandlung, wobei Knochenfrischzellen injiziert würden, die sich dann am Kieferknochen absetzen und aufbauen würden.

Nachdem die erste Methode also nicht in Frage gekommen sei, sei zwangsläufig die Frischzellentherapie übrig geblieben. Diese hätte sie sofort im Jahr 2008 intensiv in Anspruch

nehmen müssen, um einen Erfolg zu bewirken. Darum seien auch die Kosten über dem Selbstbehalt gelegen. Der Berufungswerberin sei es 2009 gelungen, ihre Therapiekosten auf eine Behandlung pro Monat zu reduzieren, wodurch es zu keiner steuerlichen Auswirkung kommen würde.

Da sich diese Behandlung als sehr wirksam erwiesen hätte und auch aus ethischer und gesundheitlicher Sicht zwangsläufig gewesen sei, jedoch in Österreich nicht angeboten werde, werde ersucht diese Aufwendungen anzuerkennen.

Mit **Schreiben vom 23. Juni 2009** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin um weitere Angaben ersucht:

Aus den vorgelegten Rechnungen würde nicht hervorgehen, welche Behandlungen vorgenommen worden seien. Sei von der Krankenkasse ein Zuschuss geleistet worden? Nach den Lohnsteuerrichtlinien sei im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt sei, durch ein ärztliches Gutachten nachzuweisen, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich sei. Es werde ersucht, einen derartigen Nachweis vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 7. September 2009** gab die Berufungswerberin bekannt, dass diese Krankheitskosten bei der OÖGKK nicht geltend gemacht worden seien.

Schreiben von Dr. W (Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde) vom 31. August 2009:  
*„Aufgrund der fortgesetzten Bemühungen von Frau Berufungswerberin ist es gelungen, die am 7. Oktober 2004 diagnostizierte Parodontitis mit Rückgang des Kieferknochens Großteils entzündungsfrei zu bekommen und damit weitgehend zu stabilisieren, d.h. in ihrem weiteren Fortschreiten zu bremsen.“*

Weiters wurde die Rechnung des Heilpraktikers vom 22. Dezember 2008 nochmals übermittelt.

Darin wurde abweichend gegenüber der ursprünglich übermittelten Rechnung im Feld Diagnose ergänzt: „*Kiefer Knochenaufbau*“.

Aus dem Stempelaufdruck in dieser Rechnung ist ersichtlich, dass der Heilpraktiker Mitglied des „*Bund Deutscher Heilpraktiker E.V.*“ sei.

Mit **Vorlagebericht vom 17. September 2009** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 10. Dezember 2010** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin nachweislich ersucht (RSb), weitere Informationen zu übermitteln:

*„Um Behandlungskosten im Zusammenhang mit der hier streitgegenständlichen*

---

Frischzellenbehandlung anzuerkennen, fordern die gesetzlichen Bestimmungen eindeutige Zusammenhänge mit einem bestimmten Krankheitsbild und damit zusammenhängende ärztliche Behandlungen.

Im Akt des Finanzamtes befindet sich ein Schreiben ihres Zahnarztes vom 31.8.2009 worin dieser Folgendes anführt:

"Aufgrund der fortgesetzten Bemühungen von Frau Berufungswerberin ist es gelungen, ...." Daraus ist nicht zu entnehmen, um welche Bemühungen es sich hierbei gehandelt hat. Auch kann hieraus nicht abgeleitet werden, dass ihr Arzt ihnen diese Behandlung verschrieben bzw. verordnet hat.

In ihrer Berufungsschrift vom 2.6.2009 haben sie angegeben, dass ihr Arzt zwei Behandlungsarten dargestellt hat (Aufspritzen des Kieferknochens bzw. Frischzellenbehandlung).

1.) Gibt es Hinweise, Einweisungen oder Ähnliches, aus denen hervorgeht, dass die vorgenommene Frischzellenbehandlung Teil eines ärztlichen Behandlungsplanes gewesen ist? Wenn ja, ersuche ich um Vorlage entsprechender aussagekräftiger Unterlagen. Bloße Empfehlungsschreiben weisen nicht auf ein Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit dieser Behandlungsmaßnahme hin.

Ersuche auch um klare Darstellung des Krankheitsbildes.

Recherchen hinsichtlich Frischzellentherapie haben ergeben, dass dieser Bereich sich zur Wiederherstellung nachlassender Leistungsfähigkeit und körperlichen Abnutzungerscheinungen sowie bei zahlreichen Erkrankungen bewährt. Die Behandlung wirkt erfrischend und regenerierend auf den gesamten Organismus (vgl. [www.drachenfelsklinik.de/frischzellentherapie](http://www.drachenfelsklinik.de/frischzellentherapie)).

Die Frischzellentherapie wird gegen vorzeitige Alterserscheinungen, zur allgemeinen Stärkung der Abwehrkräfte und im Rahmen der Revitalisierung von Körper und Geist vorgenommen (vgl. [www.med-kolleg.de](http://www.med-kolleg.de)).

Die Frischzellentherapie ist also für eine Vielzahl von Anwendungen geeignet.

Zur Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung im gegenständlichen Fall ist aber neben der oben angeführten Voraussetzung auch eine eindeutige Zuordnung zu ihrem Krankheitsbild und Krankheitsbehandlung notwendig.

Aus der vorgelegten Rechnung des Heilpraktikers vom 22.12.2008 geht aber lediglich Folgendes hervor:

"Diagnose: Osteoporose, hormonale Disharmonie

Für 16 Behandlungen in der Zeit vom 1.2.-22.12.2008."

Diese Rechnung wurde am 31.8.2009 nochmals übermittelt, diesmal mit dem offensichtlich nachträglich eingefügten Zusatz: "Kiefer Knochenaufbau".

*2.) Ersuche um Nachweise und Darstellungen, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen für Frischzellentherapie einen ummittelbaren und ausschließlichen Zusammenhang mit ihrer Krankenbehandlung (bezogen auf konkretes Krankheitsbild) aufweisen.*

*Weiters ist auch ein Nachweis zu erbringen, dass die streitgegenständliche Behandlung ursächlich für den angeführten positiven Krankheitsverlauf verantwortlich war."*

In einem **Telefonat des Referenten** mit der Berufungswerberin am 14. Dezember 2011 erkundigte sich dieser, ob die Adresse in G die richtige Zustelladresse sei. Die Berufungswerber bestätigte diese Adresse.

Die Berufungswerberin hat bis zum heutigen Tage nicht auf dieses Schreiben reagiert.

Die folgende Entscheidung erfolgt nunmehr anhand des aktenkundigen Sachverhaltes.

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

Der Entscheidung liegen nunmehr folgende Sachverhalte und Beweismittel zugrunde:

- Rechnung Heilpraktiker vom 22. Dezember 2008 über 16 Behandlungen mit der Anmerkung hinsichtlich Diagnose: Osteoporose, hormonale Disharmonie

In einer später übermittelten Version dieser Rechnung wurde hier die Diagnose um den Begriff "Kiefer Knochenaufbau" ergänzt.

- Vorhalt seitens des Finanzamtes vom 23. Juni 2009 über die Darstellung der Behandlungen.
- Darstellung des Zahnarztes vom 31. August 2009:

*"Aufgrund der fortgesetzten Bemühungen ist es gelungen, ..."*

- Vorhalt des Referenten vom 10. Dezember 2010 hinsichtlich näherer Darstellungen dieser Bemühungen; Vorlage eines Behandlungsplanes oder ähnliches.

- aus Wikipedia:

Frischzellentherapie ist ein umstrittenes komplementärmedizinisches Verfahren zur Steigerung der körpereigenen Immunabwehr und teilweise auch im Rahmen von Anti-Aging-Therapien.

*Gem. § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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).

*Absatz 2: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.*

---

*Absatz 3: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.*

Allgemein gilt für außergewöhnliche Belastungen iSd [§ 34 EStG 1988](#), dass diese zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen sind. Die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, von sich aus weit reichende Ermittlungen durchzuführen. Ein Vorhalt bezüglich der Beibringung von Beweisen ist in diesem Zusammenhang üblicherweise ausreichend. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt also in erster Linie der Partei (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 7, und die dort zit. Judikatur).

Der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung - wie z.B. eine außergewöhnliche Belastung - in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Tz 5).

Was durch Krankheit verursachte Kosten im Speziellen anlangt, so gilt diesbezüglich nach herrschender Rechtsauffassung, dass derartige Kosten außergewöhnlich sind und auch aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichteten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig im o.a. Sinne erwachsen (vgl. Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 90 "Krankheitskosten"). Diese Aussage bezieht sich auch auf Kosten einer alternativmedizinischen Behandlung. Diese sind also grundsätzlich ebenfalls als außergewöhnliche Belastung absetzbar (vgl. Jakom/Baldauf EStG § 34 Rz 90 "Alternativmedizinische Behandlung").

Das eben Gesagte gilt allerdings nur für Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung verbunden sind. Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die *Erhaltung der Gesundheit* sind hingegen nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 34 Rz 78 "Krankheitskosten").

Nicht abzugsfähig sind beispielsweise auch Kosten einer alternativmedizinischen Selbstbehandlung, denn der Nachweis der Zwangsläufigkeit ist grundsätzlich mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen. Es muss eine Maßnahme im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplans gegeben sein (vgl. UFS 15.5.2006, RV/1733-W/05).

Auch mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplans stehenden bloßen ärztlichen Empfehlung wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheitskosten nicht entsprochen; dies insbesondere auch bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06).

Ausgehend von der o.a. Rechtslage wird daher Folgendes festgestellt:

---

Entsprechend dem oben Gesagten wäre es an der Berufungswerberin gelegen darzutun, dass ihr in den Streitjahren die Selbstbehalte übersteigende außergewöhnliche Belastungen erwachsen sind.

Dies ist ihr aber bis zuletzt nicht gelungen. Diesbezügliche Fragen hat es sowohl seitens des zuständigen Finanzamtes als auch seitens des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates gegeben (FA vom 23. Juni 2009; UFS vom 10. Dezember 2010).

Die Berufungswerberin behauptete zwar stets, dass diese Behandlungen im Zusammenhang mit der Rückbildung des Kieferknochens zu sehen sind, diesbezügliche Nachweise ist sie allerdings schuldig geblieben. Auch aus der Rechnung des Heilpraktikers war vorerst lediglich die Diagnose Osteoporose und hormonale Disharmonie zu entnehmen. Der Zusatz "Kiefer Knochenaufbau" wurde offensichtlich erst im Nachhinein ergänzt.

[http://www.frischzellen.de/de/medizinische\\_aspekte/06\\_erfolgsrate\\_frischzellentherapie.html](http://www.frischzellen.de/de/medizinische_aspekte/06_erfolgsrate_frischzellentherapie.html):  
"Frischzellen können den Lauf der biologischen Uhr verlangsamen."

*Die positiven Behandlungsresultate liegen bei über 80%. Diese außergewöhnlich hohe Quote ist der Hauptgrund dafür, dass ebenfalls über 80% der Patienten die Frischzellentherapie in Zeitabständen von ein bis drei Jahren wiederholen.*

*Der Wunsch, jung und vital zu bleiben ist so alt wie die Menschheit selbst. Die Zelltherapie entwickelte sich in über 80 Jahren aus der Erfahrung, ausgelöst durch den Wunsch, den Menschen in seiner Vitalität und Leistungsfähigkeit zu erhalten und wieder herzustellen.*

Wie bereits dieser kurze Auszug erkennen lässt, hat der Bereich "Frischzellentherapie" ein sehr breites Anwendungsspektrum; jedenfalls auch im Bereich der privaten Lebensführung ("... den Lauf der biologischen Uhr verlangsamen ... Vitalität und Leistungsfähigkeit ...").

Umso wesentlicher ist ein Nachweis dafür, dass diese Therapie tatsächlich im Zusammenhang mit den von der Berufungswerberin stehenden Gesundheitsproblemen gestanden ist.

Es konnte aber weder ein ärztlicher Behandlungsplan noch zumindest eine ärztliche Anordnung oder Ähnliches vorgelegt werden.

Die Anwendungsbereiche wurden der Berufungswerberin nachweislich zur Kenntnis gebracht. Die Berufungswerberin wurde auch ausdrücklich ersucht, den Nachweis eines unmittelbaren und ausschließlichen Zusammenhangs mit der Krankenbehandlung zu erbringen (vgl. Vorhalt vom 10. Dezember 2010).

Dieser Nachweis wurde nicht erbracht bzw. konnte nicht erbracht werden.

In freier Beweiswürdigung kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu dem Ergebnis, dass die hier streitgegenständlichen Aufwendungen für Frischzellentherapie nicht den gesetzlichen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 entsprechen.

---

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 1. Februar 2011