



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vom 8. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 25. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige, welche lt. Behindertenpass eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% besitzt, erklärte u. a. in ihrer Einkommensteuererklärung 2006 unter Kennzahl 476 zusätzliche Kosten in Höhe von 4.847,44 € als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes.

Aufgrund einer elektronischen Zufallsauswahl wurde die Erklärung zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt und die Abgabepflichtige ersucht, sämtliche Belege und Rechnungen ihrer beantragten Aufwendungen und die erhaltenen Ersätze nachzureichen.

Die Abgabepflichtige legte eine detaillierte Aufstellung über die als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen vor, wobei daraus hervorgeht, dass die in der Berufung strittigen Aufwendungen auf Nahrungsergänzungsmittel (A, B, C) und die Kosten für eine Bioresonanzbehandlung (D) entfielen.

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 25. April 2007 wurden die eben angeführten Kosten für Nahrungsergänzungsmittel und die Bioresonanzbehandlungen nicht anerkannt und von den beantragten Aufwendungen von 4.847,44 € nur Aufwendungen in Höhe von 1.209,93 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Zur Begründung führte das Finanzamt an:

„Die Aufwendungen für die Nahrungsmittelergänzungen und die Bioresonanz konnten nicht als zusätzliche Kosten zur Behinderung anerkannt werden (Vorbeugung, keine ärztliche Verordnung).“

Mit Schreiben vom 7. Mai 2007 erhab die Angabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 Berufung, die sie folgendermaßen begründete:

„Bei der Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen wegen eigener Behinderung wurden die Kosten für Nahrungsergänzungsmittel und Bioresonanz in Höhe von 3.637,51 € mit der Begründung (Vorbeugung, keine ärztliche Verordnung) nicht anerkannt. Da durch meine Herzerkrankung bei mir das Immunsystem, der Herzmuskel sowie das vegetative Nervensystem, trotz Ausschöpfung aller medizinischen Möglichkeiten (Ablation bei den Elisabethinen in E, Kardioversion in F, Anamnese in der Uni-Klinik Innsbruck bei Universitätsdozent Dr. G) so stark in Mitleidenschaft gezogen sind. Daher habe ich keine anderen Möglichkeiten mehr, als mich neben der medizinischen Medikation mit alternativen Behandlungen sowie alternativen Heilmitteln, wie Nahrungsergänzungsmitteln und Vitaminpräparaten, mir ein den Umständen entsprechendes Leben zu ermöglichen.“

Ich beantrage daher die Berücksichtigung von 3.637,51 € bei außergewöhnlicher Belastung wegen eigener Behinderung.“

Der Berufung beigelegt war ein Befund über eine Laboruntersuchung am 10. Jänner 2007 über Aminosäuren-Analyse der „H GmbH (Logo: HI Minerale sind Leben)“. Die Beurteilung von Mikronährstoffen erfolgte folgendermaßen:

"Endbefund:

Es ergeben sich Anzeichen für eine Beeinträchtigung des Immunsystems, des Herzmuskels, des Nierenstoffwechsels.

Arginin ist suboptimal → Beeinträchtigung der Gefäßregulation, Immundefizit.

Glutamin ist relativ niedrig → Beeinträchtigung der Darmmukosa, Immundefizit, verminderte GABA-Synthese, Glutamin verbessert den Energiestoffwechsel der Herzmuskelzellen.

Vitamin C ist grenzwertig → reduzierte antioxidative Kapazität, verminderte Stresstoleranz, Immunschwäche.

Die Selenkonzentration im Vollbild sollte zwischen 120 und 160 µg/l liegen. Niedrige Selenkonzentrationen erhöhen das Risiko für Herz-Kreislauf-Erkrankungen.

Therapieempfehlung:

Pulver mit folgenden Aminosäuren:

Arginin 120 g

Glutamin 120 g

Dosierung: 2 x 3 g (in Flüssigkeit einröhren)

Vitamin C: 2 x 1 g

Cefasel 300: 1 x1

(Vitamin C und Selen nicht gleichzeitig einnehmen)"

In einem weiteren Vorhalt vom 11. Juli 2007 ersuchte das Finanzamt die Rechnungen betreffend Nahrungsergänzungsmittel und Bioresonanz nochmals vorzulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. August 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt an:

„Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (Bioresonanz) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden. Das gleiche gilt für die Einnahme von Nahrungsergänzungsmitteln. Da dies nicht der Fall ist fehlt den beantragten Aufwendungen das Merkmal der Zwangsläufigkeit, welche Voraussetzung für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist.“

Mit Schreiben vom 4. September 2007 beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde Zweiter Instanz und führte zur Begründung ergänzend an, dass nach Rücksprache mit ihrem Internisten dieser keinen Einwand gegen die Einnahme von Nahrungsergänzungsmitteln habe. Sie habe aber bei ihrem Internisten angeben müssen, welche Nahrungsergänzungsmittel sie nehme, da dies mit der Medikation in Einklang stehen müsse.

Mit Vorlagebericht vom 10. September 2007 wurde die Berufung vom Finanzamt der Abgabenbehörde Zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

Zunächst darf es sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln. Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein. Ist es zu einem derartigen Vermögensabfluss gekommen, setzt dessen Berücksichtigung nach § 34 EStG weiters voraus, dass die Belastung außergewöhnlich

ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 - 5 EStG).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstrich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs.3 EStG und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene, o.a. BMF-VO führt in § 3 die Voraussetzungen für den Freibetrag zur Abgeltung der KFZ-Kosten bei bescheinigter Gehbehinderung an und nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieses Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Im Erkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) betont, dass der in dieser BMF-VO verwendete Begriff der Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel in einem weiten Sinn verstanden werden muss, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen.

Unter Bezug auf dieses Judikat hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 die Anwendung desselben, weiten Begriffsverständnisses auch auf behinderungsbedingte Heilbehandlungskosten als geboten erachtet und (u.a.) den Aufwand

für (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien bei einem an Multipler Sklerose (MS) leidenden Pflegegeldbezieher den Kosten im Sinne des § 4 der BMF-VO zugeordnet.

Betroffen können von dieser Beurteilung nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war(en). Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung setzt darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu orientieren hat (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 23.5.1996, 95/15/0018; 19.2.1992, 87/14/0116; 14.1.1992, 91/14/0243).

Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

Die Begriffe Behinderung und Krankheit sind nicht deckungsgleich.

Der Europäische Gerichtshof (EUGH) definiert - in Anlehnung an die Begriffsdefinition der Weltgesundheitsorganisation (WHO) - als Behinderung eine Einschränkung insbesondere aufgrund von physischen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigungen, die ein Hindernis für die Teilnahme am Berufsleben bildet und voraussichtlich von langer Dauer ist (EUGH 11.7.2006, C-13/05 Sonia Chacon Navast/Eurest).

Das österreichische EStG grenzt im Rahmen der Bestimmungen über außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden zuerst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs. 6 und § 35 EStG über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

Für den Krankheitsbergriff fehlt eine Definition durch den EUGH.

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG), dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Der VwGH erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Im Zusammenhang mit einer Behinderung erscheint allerdings eine differenzierte Betrachtung geboten. Insbesondere bei Dauerbehinderungen geht es häufig nur darum, den bestehenden Zustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern oder zumindest zu verlangsamen. Insofern sind auch Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, als Heilbehandlungen einzustufen.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 hat der VwGH diese Sichtweise bestätigt, indem er (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose den Kosten der Heilbehandlung zuordnete.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet.

Für Krankheitskosten fordert der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen. Auch dabei setzt das

Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbarer Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten werden deshalb auch hier nur die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen.

Werden dabei Hilfsmittel oder Behandlungen angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, - etwa weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie, selbst bei einem weiten Begriffsverständnis, nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlungen qualifizierbar sind - kommt § 34 Abs. 6, fünfter Teilstrich EStG und damit die Gegenverrechnung mit einem Pflegegeldbezug zum Tragen. Auch bei derartigen Kosten bedarf es zudem eines entsprechenden Nachweises bezüglich der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegt die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

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

Ebenso fehlt es bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Dies trifft immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin zu. Jedoch ist den durch solche Maßnahmen verursachten Kosten die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht von vorne herein bzw. in jedem Fall abzusprechen. Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird. Die Beweisführung obliegt dabei dem, der die Berücksichtigung der Kosten begeht.

Die Judikatur zum Sozialversicherungsrecht gibt Anhaltspunkte für eine sachgerechte Abgrenzung. Der OGH sieht keineswegs nur Kosten von nach dem ArzneimittelG zugelassenen Medikamenten oder von wissenschaftlich anerkannten Behandlungsmethoden als erforderlich,

zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig an. Dies könnte durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsste deren Wirksamkeit in der Form erwiesen sein, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden könne und dieser sich nicht nur auf die bloß subjektive Besserung bestehender Beschwerden beschränke. Dies setze voraus, dass der Erfolg nicht nur in Einzelfällen sondern typischer Weise erzielt wird. Dazu müsste der Nachweis erbracht werden, dass die Wirkung in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen eingetreten ist oder zumindest im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich erfolgreich war bzw. aufgrund der bisherigen Erfahrungen ein Erfolg erwartet werden durfte (OHG 24.10.2000, 10 ObS 294/00h; 26.3.1996 10 ObS 52/96; 9.4.1995, 10 ObS 20/95 u.a.).

Diese Kriterien können auch für den abgabenrechtlichen Bereich herangezogen werden, wenn die Kosten für Außenseitermedizin zu beurteilen sind. Doch kann damit nur eine medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahmen dem Grunde erwiesen werden. Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im steuerlichen Sinn bedarf es darüber hinaus auch der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 3.3.1992, 88/14/0011).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (**und damit vor der Anwendung**) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Aus der zitierten OGH-Judikatur zu § 133 Abs.2 ASVG ergibt sich, dass im Sozialversicherungsbereich eine nachträglich erstellte, ärztliche Expertise nicht generell als ungeeignet angesehen wird, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes nachzuweisen. Dies gilt für steuerliche Zwecke in gleicher Weise. Voraussetzung ist, dass derartige Stellungnahmen nach der Art medizinischer Gutachten erstellt sind, d.h. einem Qualitätsmaßstab entsprechen, der sie einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit zugänglich macht und auch standhalten lässt.

Dem Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger kommt lediglich Indizwirkung zu. Dies deshalb, weil sich die Richtlinien für die Ersatzleistungen nicht nur am Begriff der Krankenbehandlung orientieren sondern ganz maßgeblich auch durch Wirtschaftlichkeitsüberlegungen dieser Einrichtungen mitbestimmt sind. Eine strikte Anlehnung an die Ersatzleistungspraxis der Sozialversicherungen hätte zudem zur Folge, dass für die Berücksichtigung von Krankheitskosten im Rahmen des § 34 EStG praktisch kaum ein Anwendungsbereich bliebe, da im Ausmaß des Kostenersatzes durch den Versicherungsträger beim Abgabepflichtigen ohnehin keine Einkommensbelastung eintritt. Soweit trifftige medizinische Gründe vorliegen und die medizinische Notwendigkeit dadurch hinreichend erwiesen ist, sind daher Aufwendungen von einer Berücksichtigung im Rahmen des § 34 EStG noch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Sozialversicherung eine Kostenübernahme - sei es nur hinsichtlich der Höhe oder bereits dem Grunde nach - ablehnt.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier auf eine dynamische Betrachtungsweise zu achten (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "wellness"), kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Auch hier lässt das Sozialversicherungsrecht einen Vergleich zu. Demnach umfasst der Heilmittelbegriff grundsätzlich nicht allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens

(wie Fieberthermometer, Wundbenzin, weit verbreitete Kräutertees u.ä.). Die Abgrenzung wird lt. OGH durch Veränderungen der ökonomischen Situation breiter Bevölkerungskreise beeinflusst.

Den Besuch eines Thermalbades, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Behandlung zu unterziehen, ordnet der OGH etwa in Hinblick auf das stark gestiegene Gesundheitsbewusstsein in weiten Teilen der Bevölkerung dem Bereich der allgemeinen Lebensführung zu. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war der konkrete Fall der Berufungswerberin zu beurteilen.

Unstrittig ist, dass das Bundessozialamt durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach § 40 Bundesbehindertengesetz einen Grad der Behinderung von 50% festgestellt hat.

Zu den einzelnen als außergewöhnliche Belastungen beantragten Aufwendungen:

Aufwendungen für Bioresonanz

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegt die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich der Abgabepflichtigen.

Wie oben ausgeführt erweist sich im Allgemeinen eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (**und damit vor der Anwendung**) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

In der Berufung wird von der Berufungswerberin im Wesentlichen nur ausgeführt, dass durch ihre Herzerkrankung bei ihr das Immunsystem, der Herzmuskel, sowie das vegetative Nervensystem stark in Mitleidenschaft gezogen sind und sie nach Ausschöpfung aller medizinischen Möglichkeiten mit alternativen Behandlungen ein den Umständen entsprechendes Leben ermöglicht werden soll.

Es wurden im Verfahren weder eine ärztliche Verordnung (oder Behandlungsplan) der alternativen Behandlungsmethode „Bioresonanz“ vorgelegt noch auf andere Art und Weise dargelegt, dass diese Behandlung erforderlich, zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig war.

Auch wurden keine Nachweise erbracht, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden könne, dass der Erfolg nicht nur in Einzelfällen sondern in typischer Weise erzielt wird und dieser sich nicht nur auf die bloß **subjektive Besserung** bestehender Beschwerden beschränkt.

Auch nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung, in der vom Finanzamt darauf verwiesen wurde, dass die Aufwendungen für die Bioresonanzbehandlung nur nach ärztlicher Verschreibung oder teilweisen Kostenersatz durch die Sozialversicherung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten, wurden von der Berufungswerberin im Vorlageantrag keine weiteren Ausführungen dazu gemacht oder weitere Beweismittel vorgelegt, um die medizinische Notwendigkeit der Bioresonanzbehandlung nachzuweisen.

Bei dieser Sachlage konnte der Berufung mangels Nachweises der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel

Auch diesbezüglich ist auf die bei der Berufungswerberin liegende Nachweispflicht für das Vorliegen der Voraussetzungen der Begünstigungsbestimmung zu verweisen.

Auch hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Nahrungsergänzungsmittel wurde keine ärztliche Verordnung zur Einnahme derselben vorgelegt.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass nach Rücksprache mit dem Internisten dieser keinen Einwand gegen die Einnahme von Nahrungsergänzungsmittel hatte, aber dies mit der Medikation in Einklang stehen müsse.

Mit einem – im Übrigen im Nachhinein - außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Hinweis, dass kein Einwand gegen die Einnahme der Nahrungsergänzungsmittel bestehe bzw. die Nahrungsergänzungsmittel mit der Medikation in Einklang stehen müssten, wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung der Außergewöhnlichkeit bei Krankheits- oder Behinderungskosten nicht entsprochen.

Die von der Berufungswerberin als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen sind daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung zu werten.

Auch in diesem Punkt konnte der Berufung mangels Nachweis der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, am 2. Oktober 2007