
Datum: 21.03.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 544/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0321.3K544.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI B 71/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten, ob Aufwendungen für eine Bioresonanztherapie, der sich der Kläger im Streitjahr (2015) unterzogen hat, als außergewöhnliche Belastungen zu behandeln sind.

2

Der 1982 geborene Kläger erlitt im April 1996 bei einem von ihm nicht verschuldeten Verkehrsunfall ein schweres Schädel-Hirn-Trauma, an dessen Folgen er heute noch leidet. Erstmals in 2001 wurde dieses Leiden beim Kläger als Schwerbehinderung anerkannt und dessen Grad ab November 2006 unbefristet mit 60 % festgestellt. Die Haftpflichtversicherung des Unfallgegners zahlt dem Kläger zum Ausgleich der Nachteile, die ihm durch die Minderung seiner Erwerbsfähigkeit entstehen, eine Unfallrente. Nach seinem Studium wurde der Kläger Ende 2011 in den Vorbereitungsdienst für ein Lehramt erst übernommen, nachdem aufgrund einer eingehenden amtsärztlichen Untersuchung - insbesondere auf den Gebieten der Neurologie und der Augenheilkunde - die gesundheitliche Eignung des Klägers für den Vorbereitungsdienst festgestellt worden war. Der Kläger schloss den Vorbereitungsdienst mit Erfolg ab.

3

Zur Linderung seiner Beschwerden hatte sich der Kläger nach dem Unfall diverser schulmedizinischer Behandlungsmethoden unterzogen, ohne dass diese zu einem längerfristigen Erfolg führten.

4

5

Im Oktober 2014 begann der Kläger das hier interessierende bioenergetische Analyse- und Therapieverfahren (B.A.T.) in einer in A ansässigen Einrichtung. Bei dieser Therapieform werden bei bestimmten Krankheiten die davon betroffenen Zellen des menschlichen Körpers harmonisierenden magnetischen Schwingungen mit speziellen Frequenzkompositionen ausgesetzt, die bei den Zellen zu einer Resonanz führen. Das Verfahren basiert auf der Naturheilkunde und hat in Einzelfällen zur Heilung der betroffenen Krankheiten bzw. zur Linderung der Beschwerden geführt. Schulmedizinisch ist das Verfahren nicht anerkannt.

Die Einrichtung wurde seinerzeit von einer Heilpraktikerin geleitet, war wie eine Heilpraktikerpraxis beim Gesundheitsamt der Stadt A angemeldet und rechnete gegenüber den Krankenversicherungen ihre Leistungen gemäß der Heilpraktikergebührenordnung ab. Mehrere Zivilgerichte haben den betroffenen Patienten den Ersatz der Aufwendungen für diese Therapieform z. B. unter dem Gesichtspunkt des Schadensersatzes zugesprochen.

Nach einem Grundtest mit anschließendem Auswertungsgespräch absolvierte der Kläger in regelmäßigen Abständen in den Räumen des Zentrums zum Teil mehrstündige Therapiesitzungen, bei denen einzelne Regionen seines Körpers, vorwiegend des Kopfes, mit speziellen Frequenzkompositionen behandelt wurden. Als Beispiel wird auf die Darstellung in der Rechnung vom 9.12.2014 verwiesen. Im Jahr 2015 absolvierte der Kläger mindestens 28 Sitzungen. Ab Mitte August 2015 führte der Kläger die Therapie zu Hause weiter. Hierzu mietete er bei der Herstellerfirma das gleiche Gerät (X) an, das auch im Therapiezentrum eingesetzt wurde. Die Heimtherapie wurde durch regelmäßige Kontrolluntersuchungen im Therapiezentrum begleitet. Die Aufwendungen des Klägers für die Sitzungen betrugen 3.328 €. Davon zahlte der Kläger im Streitjahr 2.454 €. Für die Miete der Geräte entrichtete er im Streitjahr weitere 1.915 €. Durch die Fahrten zum Therapiezentrum entstanden ihm im Streitjahr Kosten in Höhe von 690 €. Zusammen ergibt das den im Klageverfahren zuletzt geltend gemachten Betrag von 5.059 €.

Zwischenzeitlich - Anfang 2015 - hatte der Kläger sich bei der Bezirksregierung B um eine Stelle als Lehrer im Beamtenverhältnis beworben. Diese war der Auffassung, dass die gesundheitliche Eignung des Klägers erneut, diesmal mit Blick auf seine Dienstfähigkeit, amtsärztlich überprüft werden müsse. Aus diesem Grund wurden erneut diverse neurologische bzw. psychologische Untersuchungen beim Kläger durchgeführt. Das Gesundheitsamt der Stadt A kam aufgrund eines Zusatzgutachtens mit Schreiben vom 2.7.2015 zu dem Ergebnis, dass die gesundheitliche Eignung des Klägers für eine volle Dienstfähigkeit als Beamter nicht festgestellt werden könne. Das Erreichen einer dauerhaften vollen Arbeits- und Dienstfähigkeit werde, wie schon in früheren Gutachten, als unwahrscheinlich und unrealistisch beurteilt. Der Kläger sei im Beamtenverhältnis nur stundenreduziert belastbar, aktuell mit ca. 18 Wochenstunden als Lehrkraft. Mit dieser Maßgabe wurde der Kläger am 28.10.2015 unter Berufung in das Beamtenverhältnis auf Probe zum Studienrat ernannt und als Lehrer für Wirtschaftswissenschaften und Religionslehre dem Berufskolleg kaufmännische Schulen des Kreises G zugewiesen.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er im Zusammenhang mit der Bioresonanztherapie zunächst nur die Aufwendungen für die Sitzungen (3.328 €) als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Der Beklagte stellte sich auf den Standpunkt, dass die Bioresonanztherapie eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode sei und die Aufwendungen dafür nach § 64 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStDV nur berücksichtigt werden könnten, wenn deren medizinische Indikation durch ein vor Beginn der Behandlung eingeholtes amtsärztliches Attest eines öffentlich-rechtlichen Trägers nachgewiesen sei.

- Der Kläger legte die Unterlagen über die Ergebnisse der amtsärztlichen Untersuchungen bezüglich seiner Dienstfähigkeit aus dem Streitjahr vor. Auf Nachfrage teilte er mit, dass in den zugrunde liegenden Gutachten nicht auf die Bioresonanztherapie eingegangen werde. 11
- Hierauf setzte der Beklagte die Einkommensteuer für das Streitjahr mit Bescheid vom 22.8.2016 fest, ohne die Aufwendungen für die Bioresonanztherapie zu berücksichtigen. Abgezogen wurde aber ein dem Grad der Behinderung des Klägers entsprechender Pauschbetrag gemäß § 33b EStG in Höhe von 720 €. 12
- Der Kläger legte Einspruch ein und fügte eine Bescheinigung seiner Hausärztin K (Ärztin für Allgemeinmedizin, Homöopathie und Naturheilverfahren) vom 23.8.2016 bei, in der sie dem Kläger wegen der Spätfolgen seines Schädelhirntraumas eine Bioresonanztherapie empfahl. 13
- Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr wurde aus hier nicht interessierenden Gründen am 23.11.2016 nochmals geändert. Am 30.1.2017 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Er blieb bei seiner Auffassung, dass die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden könnten, da ein vor Beginn der Maßnahme ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine Bescheinigung eines wissenschaftlichen Dienstes der Krankenversicherung nicht vorliege. Auf diese Nachweise könne nicht verzichtet werden, und sie könnten auch nicht durch andere Unterlagen ersetzt werden. 14
- Mit der Klage verfolgt der Kläger den Abzug der Aufwendungen für die Bioresonanztherapie - zuletzt in Höhe des Gesamtbetrages von 5.059 € - weiter. Er führt aus: 15
- Die Beklagte dürfe nicht mit zweierlei Maß messen. Aus dem Schriftverkehr ergebe sich, dass die Inanspruchnahme einer erfolgversprechenden Therapie vor dem Beginn der Bioresonanztherapie geboten gewesen sei. Die Einstellungsuntersuchungen zeigten die Hilflosigkeit der wissenschaftlichen Medizin und somit zwangsläufig die Verpflichtung und Notwendigkeit, sich mithilfe von alternativen Behandlungsverfahren einen Weg zur Heilung und Unterstützung zu suchen, um sich selbst sowie der Gesellschaft positiv gegenüber stehen zu können und Unterstützung statt Belastung zu sein. Er, der Kläger, habe mithilfe der Homöopathie gesundheitliche Fortschritte gemacht, die von der Wissenschaft nicht für möglich gehalten worden seien. Nunmehr fördere er in seiner beruflichen Tätigkeit als Lehrer die Entwicklung seiner Schülerinnen und Schüler und unterstütze den Bildungsauftrag des Staates. Auch persönlich sei er mit seiner beruflichen Zeitgestaltung zufrieden. Es frage sich, ob mit dieser Begründung das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit nicht eindeutig erfüllt sei und sein Fall genau die Zielsetzung des Gesetzgebers treffe, dass er, der Kläger, sich aus tatsächlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen könne, seiner Gesundheit auf alternative Weise zu dienen. 16
- Die Wissenschaftlichkeit einer Behandlungsmethode könne nicht entscheidend sein. Dies bestätige zum Beispiel das Urteile des BGH vom 10.7.1996 (IV ZR 133/95). Es lege dar, dass eine Behandlungsmethode grundsätzlich dann medizinisch notwendig sei, wenn es nach den objektiven medizinischen Befunden und Erkenntnissen zum Zeitpunkt der Vornahme der ärztlichen Behandlung vertretbar gewesen sei, sie als notwendig anzusehen. Diesbezüglich sei auf die Empfehlung seiner Ärztin K zu verweisen. Der Zeitpunkt der Erstellung dieser Bescheinigung sei nicht relevant. 17
- Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2015 und die Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung der Einkommensteuer die in der Einkommensteuererklärung für 2015 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 5.059 € in Abzug gebracht werden. 18

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.	19
Er bleibt bei der in der Einspruchsentscheidung dargelegten Auffassung.	20
Entscheidungsgründe	21
Die zulässige Klage ist nicht begründet.	22
Das Gericht kann den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 23.11.2016 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 30.1.2017 nicht ändern, weil diese nicht rechtswidrig sind und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzen (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die Bioresonanztherapie bei der Festsetzung der Einkommensteuer als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.	23
I. Im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer ist der Gesamtbetrag der Einkünfte - unter anderem - um die außergewöhnlichen Belastungen zu vermindern (§ 2 Abs. 4 EStG). Eine außergewöhnliche Belastung liegt nach der Definition in § 33 Abs. 1 EStG vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.	24
II. Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach zwangsläufig, weil er sich ihnen - ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung - aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (vgl. BFH, Urteil vom 2.9.2010 VI R 11/09, BStBl II 2011, 119). Es werden sowohl Aufwendungen berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit getätigt werden, als auch solche, die mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen (BFH, Urteil vom 26.6.2014 VI R 51/13, BStBl II 2015, 9).	25
Für den Senat steht fest, dass der Kläger im Streitjahr nach wie vor an den gesundheitlichen Folgen des Schädel-Hirn-Traumas aus dem Verkehrsunfall von April 1996 gelitten und er die Aufwendungen für die Bioresonanztherapie mit dem Ziel getätigt hat, die Folgen dieses Leidens für sich erträglich zu machen. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung überzeugend dargelegt, dass die Bioresonanztherapie zu einer erheblichen Verbesserung seiner Konzentrationsfähigkeit, seines stimmlichen Ausdrucksvermögens - insbesondere während seiner unterrichtenden Tätigkeit - und seiner Fähigkeit, das Unfalltrauma psychisch zu verarbeiten, geführt hat. Auch der Beklagte zieht das nicht in Zweifel.	26
III. Nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG hängt die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen jedoch nicht alleine davon ab, dass der Steuerpflichtige sich ihnen aus - wie hier - tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Sie sind unabhängig davon der Höhe nach nur dann zwangsläufig, soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Für den Senat steht die Angemessenheit der vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 5.059 € in Anbetracht der Schwere seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung außer Frage. Nicht geklärt ist dagegen, inwieweit die Aufwendungen des Klägers im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG „den Umständen nach notwendig“ gewesen sind.	27

1. An dieser Stelle tritt im Gesetzestext neben dem Erfordernis, dass sich ein Steuerpflichtiger bestimmten Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann, mit der Formulierung „soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind“ ein weiteres Kriterium hinzu. Dieses knüpft nicht an die Person des Steuerpflichtigen an, sondern ist objektiv zu beurteilen. Eben dies verkennt der Kläger. Es gibt Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige aus tatsächlichen Gründen zwar nicht entziehen kann, die aber trotzdem den Umständen nach nicht notwendig sind, und deshalb nach der Definition in § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht zwangsläufig erwachsen sind mit der Folge, dass sie keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG darstellen. Genau dies ist das Problem der hier zu beurteilenden Bioresonanztherapie. Der Kläger konnte sich einer Behandlung zur Linderung seines erheblichen Leidens und den damit verbundenen Aufwendungen nicht entziehen. Ob aber gerade die Aufwendungen für die Bioresonanztherapie zur Linderung dieses Leidens objektiv notwendig gewesen sind, steht für den Senat nicht fest.

2. Die Lösung des Problems ergibt sich aus der Regelung des § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe f EStDV in Verbindung mit § 33 Abs. 4 EStG in der Fassung durch Art. 1 Nr. 19 Buchstabe b des Steuervereinfachungsgesetz 2011 (vom 1.11.2011, BGBl I S. 2131). Durch § 33 Abs. 4 EStG hat der Deutsche Bundestag die Bundesregierung ermächtigt, durch Rechtsverordnung (Art. 80 GG) mit Zustimmung des Bundesrates die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG zu bestimmen. Die Vorschrift ist hier anwendbar; Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG sind nur diejenigen, die dem Steuerpflichtigen „zwangsläufig“ erwachsen, und um den Nachweis eben dieser Voraussetzung - soweit die Aufwendungen für die Bioresonanztherapie den Umständen nach notwendig sind - geht es im Streitfall. Von der Ermächtigung in § 33 Abs. 4 EStG hat die Bundesregierung durch die vorbezeichnete Änderung der EStDV (in der Fassung von Art. 2 Nr. 7 des vorbezeichneten Steuerentlastungsgesetzes) Gebrauch gemacht. 29

3. § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe f EStDV besagt, dass für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden der Steuerpflichtige den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu erbringen hat. 30

a) Bei den vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die Bioresonanztherapie handelt es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode. § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe f EStDV nennt als Beispiele die Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie. Wissenschaftlich nicht anerkannt im Allgemeinen ist eine Behandlungsmethode dann, wenn Qualität und Wirksamkeit nicht dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entsprechen (BFH, Beschluss vom 13.7.2011 VI B 20/11, BFH/NV 2011, 1863 und Urteil vom 25.6.2014 VI R 51/13, BStBl II 2015, 9; zuletzt FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27.9.2017 7 K 1940/17, EFG 2017, 1954). Das ist bei der Bioresonanztherapie der Fall. Der Senat bezieht sich hierfür auf die ausführliche Stellungnahme der Fachkommission der schweizerischen Gesellschaft für Allergologie und Immunologie zu den Bioresonanz- und Elektroakupunkturgeräten in der Schweizerischen Ärztezeitung 2006, Seite 50 ff.; den Beitrag des Bundes Deutscher Heilpraktiker e.V. unter www.bdh-online.de/lexikon/bioresonanz-therapie, abgerufen 19.3.2018; den Beitrag der Gesellschaft zur wissenschaftlichen Untersuchungen von Parawissenschaften e.V. unter gwup.org/Inhalte/77-themen/komplementaer-und-alternativmedizin-cam/843-bioresonanztherapie, abgerufen am 19.3.2018, und den Beitrag Biofeedback und Bioresonanz unter www.biofeedback.co.at/de/alles-ueber-biofeedback/news-und-artikel/artikel-zu-biofeedback- 31

und-bioresonanz, abgerufen am 19.3.2018. Der Senat hat den Kläger hierauf in der mündlichen Verhandlung hingewiesen, dieser hat dem nichts entgegengesetzt.

b) Den danach erforderlichen Nachweis durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung hat der Kläger nicht erbracht. 32

aa) Das amtsärztliche Gutachten bzw. die ärztliche Bescheinigung des medizinischen Dienstes der Krankenversicherung muss nach dem Text des Eingangssatzes von § 64 Abs. 1 EStDV gerade den Nachweis der Zwangsläufigkeit der nachfolgend im Einzelnen bezeichneten Aufwendungen erbringen. Sie müssen sich also dazu verhalten, ob und inwieweit die Aufwendungen die Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllen. Dazu gehört gerade die hier zu beantwortende Frage, ob die Bioresonanztherapie als wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode zur Linderung des Leidens des Klägers den Umständen nach notwendig gewesen ist. 33

bb) Eine ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung liegt nicht vor. Durch die vom Kläger vorgelegten amtsärztlichen Gutachten wird der Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht erbracht. 34

Die vorhandenen amtsärztlichen Gutachten betreffen ausschließlich die Frage, ob der Kläger im Sommer 2015 unter Berücksichtigung seines Schädel-Hirn-Traumas die für die Berufung in das Beamtenverhältnis als Studienrat erforderliche volle bzw. teilweise Dienstfähigkeit hatte. Ihnen ist auch zu entnehmen, dass das Leiden des Klägers durch die Schulmedizin nicht heilbar war. Sie beziehen sich aber nicht auf die Frage, ob zur Heilung oder Linderung der infolge des Schädel-Hirn-Traumas verbliebenen Beschwerden die Aufwendungen für die Bioresonanztherapie notwendig waren. Der Kläger hat auf Nachfrage bestätigt, dass über die Therapierbarkeit seiner Erkrankung bei den amtsärztlichen Untersuchungen nicht gesprochen worden ist. 35

cc) Durch das Attest der Hausärztin des Klägers vom 23.8.2016 wird der hier erforderliche Nachweis nicht erbracht. Sie ist keine Amtsärztin und ihre Bescheinigung ist auch nicht vor Beginn der hier interessierenden Heilmaßnahme im Streitjahr 2015 ausgestellt worden. Der Auffassung des Klägers, dass dies irrelevant sei, kann der Senat unter Berücksichtigung des klaren Wortlauts von § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV nicht folgen. 36

4. Dem Senat ist es verwehrt, über die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit die Aufwendungen für die Bioresonanztherapie den Umständen nach notwendig gewesen sind, um die Krankheit für den Kläger erträglich zu machen, eigenständig Beweis durch Einholung des Gutachtens eines Sachverständigen zu erheben (§§ 81, 82 FGO in Verbindung mit §§ 402 ff. ZPO). Hierdurch würde die Regelung in § 33 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV unterlaufen. Diese besagt, dass – wie bereits erwähnt – der nach § 64 Abs. 1 Satz 1 EStDV vom Steuerpflichtigen zu erbringende Nachweis vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestellt worden sein muss. Die Bestimmung ist als abschließende Regelung über den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall zu verstehen. 37

a) Es war schon unter der ständigen Rechtsprechung des BFH in der Zeit vor der Regelung in § 33 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 64 EStDV anerkannt, dass es legitim ist, zum Nachweis bestimmter Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen nur im Voraus ausgestellte amtsärztliche Bescheinigungen zuzulassen. Dabei spielte insbesondere die Überlegung eine Rolle, dass über gleichartige Sachverhalte in einer Vielzahl von Fällen zu entscheiden ist, eine nachträgliche Aufklärung der individuellen Verhältnisse schwierig ist 38

und es den Steuerpflichtigen nicht unzumutbar belastet, wenn er sich im Vorhinein um einen derartigen Nachweis kümmert (vgl. BFH, Urteile vom 3.6.1987 III R 205/81, BStBl II 1987, 675; vom 8.7.1994 III R 48/93, BFH/NV 1995, 24 und vom 9.8.2001 III R 6/01, BStBl II 2002, 240). Dieser Grundsatz ist vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber in § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV übernommen worden.

b) Die Gesetzeslage ist insofern eine andere als diejenige, die dem vom Kläger erwähnten Urteil des BGH vom 10.7.1996 (IV ZR 133/95, BGHZ 133, 208) zugrunde lag. Dort ging es um einen Rechtsstreit zwischen einer privaten Krankenversicherung und ihrem Versicherungsnehmer über die Auslegung des Begriffs „der medizinisch notwendigen Heilbehandlung“ im Sinne der Versicherungsbedingungen für die Krankheitskosten- und Krankenhaustagegeldversicherung. Dieser ist mit dem hier zu entscheidenden Fall nicht vergleichbar. Anders als dort ist hier bereits durch eine Rechtsnorm (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe f EStDV) geklärt, dass auch Aufwendungen für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden zwangsläufig sein können. Nur die Möglichkeit, über diese Frage nachträglich noch Beweis zu erheben, ist für die hier relevante Problematik durch § 64 Abs. 1 Satz 2 EStDV, der für das Zivilrecht nicht gilt, ausgeschlossen. 39

5. Den Nachteil, dass die Zweifel am Vorliegen der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG) nicht geklärt werden können, muss der Kläger tragen. Die (objektive) Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 EStG hat der Steuerpflichtige (BFH, Urteil vom 27.7.1990 III R 90/87, BFH/NV 1991, 229). 40

IV. Die Regelung in § 33 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe f EStDV über den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden im Krankheitsfall, die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Bestimmungen sind formell und materiell mit dem Grundgesetz vereinbar; sie verletzen insbesondere nicht die Grundrechte der Steuerpflichtigen (BFH, Urteil vom 21.2.2018 VI R 11/16, DStR 2018, 1114). Einwendungen in dieser Richtung hat der Kläger auch nicht geltend gemacht. Der Senat verzichtet deshalb auf weitere Ausführungen. 41

V. Da der Abzug der Aufwendungen für die Bioresonanztherapie nicht möglich ist, stellt sich die Frage, in welcher Höhe eine Verrechnung mit dem Behindertenpauschbetrag nach § 33b Abs. 1 EStG vorzunehmen ist, nicht mehr. 42

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 43