

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 17. Mai 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2017 teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin / Bf. beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 neben Sonderausgaben und dem Alleinerzieherabsetzbetrag auch außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.860,00 € ohne Selbstbehalt wegen einem 50%igen Grad der Behinderung.

Nach einem Vorhalteverfahren wurden im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 vom 17.05.2017 die beantragten Sonderausgaben, der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von 243 € und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.599,20 € ohne Selbstbehalt als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen gewährt. In der Begründung wurde auszugsweise ausgeführt:

„Der Besuch eines Fitnessstudios stellt nur dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn eine vor Beginn ausgestellte genaue ärztliche Anordnung mit festem Trainingsplan und Einbettung der laut ärztlicher Anordnung absolvierten Trainingseinheit in eine ärztlich überwachte Behandlung vorliegt.

Der Alleinerzieherabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da Sie im Veranlagungsjahr mehr als sechs Monate in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe-) Partner gelebt haben.“

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin die Beschwerde mit der Begründung, dass der Alleinerzieherabsetzbetrag mit einem Kind nicht berücksichtigt worden sei, obwohl sie seit Jänner 2016 von ihrem Ehepartner getrennt sei und mit ihrer Tochter in einer Mietwohnung lebe. Als Beweis legte sie eine Meldebestätigung der Wohnsitzgemeinde vor, wonach sie mit Hauptwohnsitz seit 08.02.2016 in Adr., gemeldet ist.

In der Beschwerdeentscheidung vom 26.05.2017 wurde der Erstbescheid abgeändert und zusätzlich der Alleinerzieherabsetzbetrag von 669 € und der um 300 € erhöhte Kinderfreibetrag für das haushaltszugehörige Kind gewährt.

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der Begründung, dass die Kosten für das Fitnessstudio anerkannt werden sollten, da der Trainingsplan mit Dr. W. erstellt, bei Terminen besprochen bzw. evaluiert worden sei und auf dem I-Pad gespeichert sei. Als Beweis wurde ein Trainingsplan des Priv. Doz. Dr. W. vom 26.05.2017 für das Jahr 2016 vorgelegt.

Im Zuge eines Auskunftersuchens des Finanzamtes teilte das Fitnessstudio mit, dass die Beschwerdeführerin seit 11.05.2015 im Studio trainiere, im Jahr 2016 ein Trainingsplan ohne ärztliche Verordnung vorgelegen sei und es gebe im Fitnessstudio keine ärztliche Überwachung, jedoch sei immer Fachpersonal vor Ort.

Nachträglich beantragte die Beschwerdeführerin am 03.05.2019 das Pendlerpauschale in Höhe von 1476 € und den Pendlereuro von 42 € lt. beigelegtem Formular L34 mit Abfragedatum 01.05.2019 zu berücksichtigen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall die Behinderung der Beschwerdeführerin, demgemäß auch der ihrem Behinderungsgrad entsprechende pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 sowie die nachgewiesenen Kosten in Höhe von 1.599,20 € wegen eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen gewährt wurden. Strittig ist lediglich, ob die Aufwendungen für das Fitnessstudio als Kosten einer Heilbehandlung einzustufen sind und die Voraussetzungen des Pendlerpauschales/Pendlereuros vorliegen.

1) Kosten des Fitnessstudios:

Gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss

außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für bestimmte Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5). 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 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II 430/2010, nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB 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 dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten sowie Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen, der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH 20.4.1993, 88/14/0199, VwGH 19.11.1998, 95/15/0071 und Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 34, Tz 7).

Krankheitskosten sind nach ständiger Verwaltungsrechtsprechung grundsätzlich außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig; für die (steuerliche) Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist jedoch erforderlich,

- dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert,
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich in direktem Zusammenhang mit der Krankheit steht,
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind daher Ausgaben für die Vorbeugung von Krankheiten bzw. Ausgaben für die Erhaltung der Gesundheit (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Laut dem Urteil des BFH vom 14.8.1997, III R 67/96, sind Kosten für den Besuch eines Fitnessstudios nur bei Erfüllen von zwei Voraussetzungen außergewöhnliche Belastungen iSd §§ 34, 35 EStG 1988, nämlich Vorliegen einer ärztlichen Verordnung **vor** Beginn sowie Tätigwerden von ärztlichem Personal, Heilpraktikern oder sonstigen zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Personal.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, unter Hinweis auf das vorhin genannte Urteil des BFH und seine eigene Rechtsprechung zu Kuraufenthalten (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116), für die er ebenfalls ein bereits vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis oder Gutachten verlangt, bestätigt, dass die Anerkennung von Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios als zwangsläufig den Nachweis durch ein **vor** Beginn des Besuches ausgestelltes ärztliches Zeugnis verlangt.

Das nach dieser Rechtsprechung für die Annahme einer Zwangsläufigkeit erforderliche vorfeldweise ärztliche Gutachten wird nach den weiteren Ausführungen des VwGH in diesem Erkenntnis auch nicht im Fall einer ärztlichen Überweisung an einen Physiotherapeuten für eine bestimmte Therapie entbehrlich, wenn dieser im Rahmen der Therapie seinerseits als weitere Maßnahme ein "Weiterüben" in einem Fitnessstudio empfiehlt, selbst wenn er dies im Rahmen seiner zusätzlichen Tätigkeit dort fallweise überwachen sollte.

Der Verwaltungsgerichtshof führt im genannten Erkenntnis vom 4.9.2014 weiter aus:

„Selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen würde freilich nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Wesentlich wäre die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung. So könnte sich ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch eines Fitnessstudios beispielsweise dann und insoweit als zwangsläufig erweisen, wenn im Rahmen einer ärztlich verordneten physikalischen Therapie nach einem festen Trainingsplan laufend auch konkrete selbstständige Trainingseinheiten in einem Fitnessstudio zu absolvieren sind und eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist.“

Daher muss eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit des Besuchs eines Fitnessstudios klar ergibt, noch vor Beginn der Behandlung vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof anerkennt in seiner Rechtsprechung ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht umfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf der konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018).

Die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, unterliegt in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel. Was vor zwanzig Jahren noch als Luxus gegolten hat, sei heute vielfach durchaus alltäglich. Im Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein, kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen. Der Besuch eines Fitnessstudios, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Therapie zu unterziehen, ordnet der Oberste Gerichtshof etwa im 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 sind daher als Heilmittel zu qualifizieren. Aufwendungen, die im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06, und do. Zitate).

Als allgemein anerkannt gilt, dass es sich bei den Ausgaben für ein Fitnessstudio um solche Aufwendungen handelt, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fitnessstudio in aller Regel kein ärztliches bzw. medizinisch geschultes Personal tätig.

Im vorliegenden Fall wurde für das Jahr 2016 ein Trainingsplan des Priv. Doz. Dr. W., datiert mit 28.05.2017, vorgelegt. Das bedeutet, dass der ärztlich verordnete Trainingsplan erst nachträglich ausgestellt wurde und eine „Verordnung“ des Arztes vor Beginn des Trainings im Fitnessstudio nicht vorliegt.

Nach der oben genannten Rechtsprechung des VwGH muss eine Einbettung von absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung vorliegen.

Auch bezüglich einer (teilweisen) Übernahme der Kosten durch den Krankenversicherungsträger der Bf. gibt es keinen Hinweis, dass die Bf. einen Antrag auf Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger gestellt hat. Ein Indiz gegen die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen stellt nämlich auch der Umstand dar, dass nicht einmal behauptet wurde, dass ein (teilweiser) Ersatz der Aufwendungen durch den Sozialversicherungsträger stattfand (siehe auch Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 34, Tz 78).

Außerdem liegt eine Bestätigung des Fitnessstudios vor, dass die Beschwerdeführerin bereits seit Mai 2015 im Fitnessstudio trainierte, im Jahr 2016 keine ärztliche Verordnung für einen Trainingsplan vorlag und im Studio keine ärztliche Überwachung vorhanden ist, sondern lediglich das eigene Fachpersonal.

Da das Training der Beschwerdeführerin im Jahr 2016 im besuchten Fitnessstudio somit keine Heilbehandlung iSd EStG 1988 darstellt, können die Aufwendungen dafür nicht bei der Arbeitnehmerveranlagung als Krankheitskosten berücksichtigt werden.

Aus der Sicht vorstehender Erwägungen mangelt es den zur Absetzung als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen für das Training im Fitnessstudio sowohl am Merkmal der Außergewöhnlichkeit wie auch am Merkmal der Zwangsläufigkeit. Eine Berücksichtigung der von der Bf. geltend gemachten diesbezüglichen Ausgaben als außergewöhnliche Belastung, ohne Berechnung eines Selbstbehaltes, kommt daher nicht in Betracht.

2) Pendlerpauschale/Pendlereuro:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idgF und nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 idgF können das Pendlerpauschale und der Pendlereuro bei Vorliegen der Voraussetzungen als Werbungskosten bzw. Absetzbetrag geltend gemacht werden.

Da die Beschwerdeführerin im ggst. Jahr die Pendlerpauschale bei ihrem Dienstgeber beantragt hat, wurden diese beantragten Kosten lt. Lohnzettel bereits bei der Lohnverrechnung miteinbezogen, eine doppelte Berücksichtigung sieht das Gesetz nicht vor. Das von der Bf. im Formular L34 - Pendlerrechner eingegebene Datum „01.05.2019“ kann nicht herangezogen werden, da es sich um einen Feiertag handelt.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Da der Beschwerdeführerin der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, kann der Beschwerde - wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 26.05.2017 - teilweise stattgegeben werden.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt,

insbesondere weil der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 8. September 2021