

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Richter*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. Juli 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich als Rechtsnachfolger des damaligen Finanzamtes Spittal Villach vom 1. Juli 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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

Mit dem angefochtenen Bescheid versagte das oben angeführte Finanzamt dem Beschwerdeführer die Anerkennung von Kosten in der Höhe von 1.378 € als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts. Begründend führte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid aus, dass nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt werden könnten.

In der gegen den Bescheid gerichteten Beschwerde vom 12.07.2020 führte der Beschwerdeführer aus, dass bei seinem Nachreichen von Unterlagen lediglich 5 Dateianhänge hochgeladen und somit berücksichtigt worden seien und reichte weitere Unterlagen zur Berücksichtigung nach.

Mit Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ab. Bezüglich der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten führte das Finanzamt aus, dass es sich bei den Kosten um keine Heilbehandlung, sondern um Präventivmaßnahmen handle, um Rückenschmerzen entgegenzuwirken. Eine

weitere gemeinsam mit der Beschwerde vorgelegte Honorarnote sei beim Erstbescheid bereits steuerlich berücksichtigt worden.

In dem vom Beschwerdeführer gegen die Beschwerdevorentscheidung als „Einspruch“ betitelte Entgegnung erwiderte der Beschwerdeführer, dass es sich bei den angesprochenen Therapien um ärztlich verordnete Therapien handle und somit sehr wohl um eine Heilbehandlung und reichte hierzu eine als ärztliche Bestätigung erklärte Urkunde bei.

Mit „Stellungnahme“ zum Vorlageantrag beantragte die belangte Behörde weiterhin die Abweisung der Beschwerde. Als Begründung führte sie aus, dass Voraussetzung für die Anerkennung von Ausgaben als außergewöhnliche Belastung sei, dass diese zwangsläufig erwachsen sind, wovon ausgegangen wird, wenn deren medizinische Notwendigkeit nachgewiesen werden könne. Aufwendungen für Behandlungskosten durch nichtärztliches Personal seien grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten von der Sozialversicherung ersetzt werden. Im Falle einer Behandlung durch eine Person, die nach den nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist, könne eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung der Krankheit erforderlich sei. Schon der Homepage des Anbieters des gegenständlichen Rückentrainings sei zu entnehmen, dass das Training geeignet sei, um sich Rückenprobleme zu entledigen oder vorbeugend Muskelaufbau durchzuführen. Das Training sei ebenso geeignet für Patienten, die eine Physiotherapie beendet haben und ein weiterführendes Training in ihr Leben integrieren möchten. Menschen, die eine Sportart mit hoher Wirbelsäulenbelastung ausüben, jedoch NICHT (Hervorhebung durch Finanzamt) in einem „klassischen“ Fitnessstudio trainieren möchten, fänden hier eine sinnvolle Ergänzung für ihr Fitnessprogramm. Bei dem angebotenen Rückentraining handle es sich daher um keine Heilbehandlung, sondern um eine nicht abzugsfähige Präventivmaßnahme, die auch von gesunden Personen durchgeführt würde.

Des Weiteren stelle das als Anhang zum Vorlageantrag vorgelegte Schreiben eines Arztes für Allgemeinmedizin keine ärztliche Verordnung, sondern eine Empfehlung dar.

Ergänzend führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer auch von der Sozialversicherung keinen Kostenersatz für diese Trainings erhalten habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** verfügt über eine amtliche Bescheinigung der Minderung der Erwerbsfähigkeit iSd § 35 EStG 1988, BGBl 1988/400 idgF. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2019 wurde ein Grad der Behinderung im Ausmaß von 60% Minderung der Erwerbsfähigkeit angemerkt. In der gegenständlichen Arbeitnehmerveranlagung machte der Beschwerdeführer (unter anderem) außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 2.216,52 € geltend.

Mit Vorhalt vom 17.06.2020 ersuchte das damalige Finanzamt Spittal Villach um Ergänzung und Übermittlung von Unterlagen und Belegen zur Darlegung der betreffenden außergewöhnlichen Belastungen.

Mittels Antwortschreiben vom 30.06.2020 übermittelte der Beschwerdeführer 5 Dateien über finanzonline.

Mit Bescheid vom 01.07.2020 wurde dem Beschwerdeführer vom oben angeführten Finanzamt mitgeteilt, dass insofern von seinem Antrag abgewichen wird, dass lediglich ein Anspruch auf eine Erwerbsminderung in der Höhe von 50% besteht und nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt werden konnten. In Summe wurde ein nachgewiesener Betrag in der Höhe von 379,04 € anerkannt.

Dagegen richtete der Beschwerdeführer die mit 12.07.2020 fristgerecht eingebrachte Beschwerde, in der er ausführte, dass nur die genannten 5 Daten hochgeladen und berücksichtigt wurden und er nun (weitere) gleichzeitig nachgereichte Unterlagen berücksichtigt haben möchte. Unter diesen später nachgereichten Unterlagen befanden sich auch diejenige, die den Streitgegenstand betreffen.

Nachgereicht wurden Kosten einer MRT Behandlung sowie Kosten für ein Rückentrainings-Paket sowie ein Rückentrainings-Jahres Abo.

Mit abweisender Beschwerdevorentscheidung vom 15.07.2020 entgegnete die belangte Behörde, dass die übermittelte MRT-Rechnung bereits im Erstbescheid steuerlich berücksichtigt wurde. Streitgegenständlich blieben somit lediglich die Kosten betreffend Rückentraining (Startpaket und Jahres-Abo) bei der Fa. „***EU1*** Rückentraining“. Da diese nach Ansicht des Finanzamts keine Kosten einer Heilbehandlung sind, sondern Präventivmaßnahmen, um Rückenschmerzen entgegen zu wirken, wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit als Vorlageantrag zu beurteilenden „Einspruch“ vom 11.08.2020 entgegnete der Beschwerdeführer, dass es sich bei den Therapien im Institut ***EU1*** um eine ärztlich verordnete Therapie und somit sehr wohl um eine Heilbehandlung handle und begehrte weiter die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Bei den hierzu vorgelegten Unterlagen handelt es sich (neben den Aufzeichnungen der absolvierten Trainings) um zwei Verträge über Rückentrainings. Im ersten Vertrag wird ein „Startpaket intensiv“ vereinbart, beinhaltend 6 persönlich betreute und kontrollierte Trainingseinheiten, für welche eine ärztliche Vorabklärung empfohlen wird, das zweite Vertragsverhältnis betraf ein Trainingsabo für 12 Monate selbstständiges Training. In Betreuung erfolgen hierbei laut Vertrag nur die ersten drei Trainingseinheiten.

Mit „Stellungnahme“ zum Vorlageantrag beantragt die belangte Behörde weiterhin die Abweisung der Beschwerde. Als Begründung führte sie aus, dass Voraussetzung für die Anerkennung von Ausgaben als außergewöhnliche Belastung ist, dass diese zwangsläufig erwachsen sind, wovon ausgegangen wird, wenn deren medizinische Notwendigkeit nachgewiesen werden kann. Aufwendungen für Behandlungskosten durch nichtärztliches Personal sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten von der Sozialversicherung ersetzt werden.

2. Beweiswürdigung

a) Zur Behinderung des Beschwerdeführers:

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall das Vorliegen einer Behinderung des Beschwerdeführers im Sinne des § 35 Abs 1 EStG 1988. Da im Behindertenpass (Nr. ***1***, ausstellende Behörde: BASB) eine Behinderung im Ausmaß von 50% Minderung der Erwerbsfähigkeit eingetragen und die Korrektur des Finanzamts von 60% laut Erklärung auf 50% laut Bescheid unwidersprochen blieb, ist in Folge von einer Behinderung im Ausmaß von 50% Minderung der Erwerbsfähigkeit im Sinne des § 35 Abs. 3 EStG 1988 auszugehen.

b) Zu den Kosten „*EU1*** Rückentraining“ ist auszuführen:**

Dem Internetauftritt des Unternehmens kann entnommen werden wie folgt:

Unsere Trainingsmethode ist ideal für Menschen, die gerade die Physiotherapieeinheiten beendet haben oder präventiv ein individuell auf ihre Bedürfnisse abgestimmtes Training, zur Kräftigung der stabilisierenden Muskulatur der Wirbelsäule, in ihren Alltag integrieren

*möchten. Weiter: Wer Sportarten betreibt, die die Wirbelsäule stark beanspruchen (z. B. Golf, Tennis, Skifahren etc.), aber nicht in einem klassischen Fitnessstudio trainieren möchte, findet in der ***EU1*** Rückenschule eine wertvolle Ergänzung für seinen Sport!*

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts richtet sich somit das Anbot des Unternehmens an die Allgemeinheit, nicht nur an Gruppen von Menschen mit einer definierten Behinderung und deren Behandlung. Als Ziel wird ein isolierter Rücken Aufbau und ein Krafttraining angegeben. Das Training wird bei Bandscheibenvorfällen und Muskelverspannungen empfohlen. Die Trainings werden auch von Gesunden in der Absicht getätigt, die Gesundheit zu erhalten oder das Wohlbefinden zu steigern.

Weiter ist dem Internetauftritt zu entnehmen, dass die Kosten von den Krankenkassen nicht übernommen werden, bei Schmerzen ist eine ärztliche Aufklärung oder Rücksprache mit einem Arzt empfohlen. Bei den Mitarbeitern handelt es sich um nichtärztliches Personal. Somit ist beim Training keine ärztliche Überwachung gegeben. Wie auch aus dem vorliegenden Rückentraining-Vertrag ersichtlich (Trainings Abo) handelt es sich um ein selbstständiges Training, es gibt keine ärztlich kontrollierten Einheiten oder Aufsicht.

Der Abschluss eines „Jahres Abos“ mit selbstständigen Training spricht nach Ansicht des Gerichts eindeutig gegen eine ärztliche Aufsicht und dafür, die allgemeine Gesundheit und das Wohlbefinden zu erhalten.

Wenn auch der belangten Behörde zu entgegnen ist, dass es sich bei „***EU1*** Rückentrainings“ um kein klassisches Fitnessstudio handelt, sondern eine speziell auf Rückenprobleme und deren Vorsorge spezialisiertes Unternehmen, ist für den Beschwerdeführer dadurch nichts gewonnen. Da die Übungen ohne ärztliche Aufsicht und großteils selbstständig vorgenommen werden, wurden keine ausreichenden Nachweise der Klassifizierung als Heilbehandlung erbracht.

c) Zur vorgelegten ärztlichen Bestätigung ist auszuführen:

Diese ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht geeignet, dem geforderten Nachweis einer ärztlichen Verordnung zur Geltendmachung der Kosten als außergewöhnliche Belastungen Genüge zu leisten.

So ist in dieser selbst ausgeführt, dass die angezeigten Übungen lediglich als eine „unterstützende Behandlung“ zu sehen sind, die nach diesem Schreiben „angezeigt“ sind, was vom erkennenden Gericht in Gesamtbeurteilung des Schreibens nicht als medizinische Indikation im Sinne einer absoluten Indikation, sondern als Empfehlung gewürdigt wird.

Im vorgelegten ärztlichen Schreiben werden lediglich nicht näher spezifizierte „regelmäßige Übungen“ angezeigt. Aus dem Schreiben ist nicht ersichtlich, welche Übungen wie oft zur Behandlung welcher Leiden zu absolvieren ist. Wie bereits ausgeführt, unterliegen diese Übungen auch keiner ärztlichen Aufsicht und wird eine solche als laufende Kontrolle oder Nachkontrolle im Schreiben auch nicht angeführt.

Entgegen dem als Vorlageantrag zu wertenden „Einspruch“ liegt nach Ansicht des Gerichts somit keine ärztlich verordnete Therapie vor und wird auch tatsächlich durch die gegenständlichen Übungen keine in Anspruch genommen.

Vor allem aber ist festzuhalten, dass diese Behandlungsempfehlung erst am 05.08.2020 ausgesprochen wurde, somit diese erst deutlich länger als ein Jahr nach Inanspruchnahme der ersten Trainingseinheiten erfolgte. Da wie oben angeführt, nach Ansicht des Gerichts die Behandlungen auch von Gesunden zur Steigerung des Wohlbefindens in Anspruch genommen werden, ist eine Verordnung bereits im Vorfeld geboten. Nach Würdigung des Gerichts ist eine Berücksichtigung der Kosten für das streitgegenständliche Jahr 2019 somit nicht möglich, da für diesen Zeitraum keine ärztliche Verordnung vorlag.

d) Zum Kostenersatz durch d. Sozialversicherungsträger ist auszuführen:

Der Homepage des Unternehmens ist zu entnehmen wie folgt: *„Grundsätzlich werden die Kosten leider (noch) nicht von den Krankenkassen übernommen. Jedoch ist seit geraumer Zeit zu beobachten, dass es zunehmend eine Bereitschaft gibt dies zu tun. Ein Gespräch mit ihrer Kasse macht eventuell also Sinn.“*

Nach Ansicht des Gerichts stellt der Umstand, dass die Kosten des Rückentrainings nicht von der Sozialversicherung übernommen worden sind, ein starkes Indiz gegen die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 264 BAO kann gegen eine Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten. Weitere inhaltliche Voraussetzungen sind nicht

erforderlich. Nach herrschender Rechtsprechung und Lehre schadet eine Falschbezeichnung nicht, der „Einspruch“ wird vom erkennenden Gericht somit als Vorlageantrag gewertet.

Nach § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastungen müssen hierfür außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach Abs.2 leg.cit. zwangsläufig, wenn er sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Als tatsächliche Gründe werden in der Judikatur unter anderen Krankheiten oder Körperbehinderungen genannt (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109)

Laut Abs. 6 leg.cit. können Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG, die an Stelle der Pauschalbeträge geltend gemacht werden, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden.

Gemäß § 35 EStG iVm § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BgBl II 430/2010 sind Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, sofern sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen. Eine Glaubhaftmachung genügt nicht. (BFG 03.12.2015, RV/4100322/2013)

Rechtsprechung und Lehre nennen als Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrkosten sowie Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung, Besserung oder der Erträglichmachung einer Krankheit dienen. (vgl. Doralt, EStG Kommentar § 34, Tz 78)

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Rechtsprechung 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 der konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH, 23.5.1996, 95/15/0018). Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit und Vorbeugung sind nicht abzugsfähig (BFG 27.1.2020, RV/7100327/2020), ebenso wenig wie Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit im Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH, 24.06.2004, 2001/15/0109) So zählen nach VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062 zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113).

Eine Abgrenzung derartiger zwangsläufig angefallener Kosten hat insbesondere zu allgemeinen Kosten der Lebensführung zu erfolgen, also bei Aufwendungen, die üblicherweise auch

Gesunde zur Steigerung ihres Wohlbefindens tätigen. Bei diesen verlangt die Judikatur eine ärztliche Verordnung im Vorfeld (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen als Nachweis jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistung zu erfolgen hat, erforderlich. Außerdem muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Übungen unter Anleitung einer fachkundigen Person eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung einer bestimmten Krankheit haben und die Wirkung der Sportausübung auf das Leiden geprüft werden kann (UFS 24.09.2008, RV/0973-L/07).

Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht die durch speziell geschultes Personal erbracht würden, können den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (UFS, 11. 12.2006, RV/0427-G/06).

Als Kosten der Heilbehandlung werden unter gewissen Umständen auch Kosten eines ärztlich verordneten und überwachten Fitnessstudiobesuchs angesehen (BFG 17.2.2016, RV/5101185/2015). Selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bedarf es der Einbettung des Studiobesuchs und der absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung (VwGH, 04.09.2014, 2012/15/0136), ansonsten wird keine außergewöhnliche Belastung anerkannt (BFG, 17.04.2015, RV/2101415/2014).

Nach § 133 Abs. 2 ASVG muss die Krankenbehandlung ausreichend und zweckmäßig sein, sie darf jedoch das Maß des Notwendigen nicht überschreiten. Als ein Indiz gegen die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen wird der Umstand angesehen, dass kein Ersatz der Aufwendungen durch die Sozialversicherungsträger stattfindet (vgl. Doralt, ESTG, Kommentar, 15. Lieferung, § 34, Tz 78).

Aus oben genannten Gründen ist somit für das erkennende Gericht feststehend, dass die gegenständlichen Behandlungen nicht die Voraussetzungen der geforderten Heilbehandlungen erfüllen und es in Folge an der Zwangsläufigkeit der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen mangelt. Das vorgelegte ärztliche Schreiben erfolgte ein Jahr nach dem absolvierten Training, erfüllt somit nicht die Voraussetzung einer im Voraus verordneten Behandlung. Neben diesem ausschließenden zeitlichen Faktor ist auch inhaltlich keine ärztlich überwachte Heilbehandlung gegeben. Da die Übungen auch von Gesunden zur Steigerung des Wohlbefindens, vor allem aber selbständig und ohne ärztliche Kontrollen durchgeführt werden, ist ein Nachweis einer therapeutischen Behandlung nicht geführt worden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da die gegenständliche Beschwerdesache keine Rechtsfrage darstellt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs 4 B-VG zukommt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. März 2024