



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 22. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 12. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner, elektronisch beim Finanzamt eingereichten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 beantragte der Berufungswerber (kurz Bw.) u. a. eine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit einer bei ihm vorliegenden Behinderung in Höhe von insgesamt 7.526,81 €. Mit Schreiben vom 30.6.2011 forderte die Abgabenbehörde den Bw. auf, diesen Betrag schriftlich aufzulisten und belegmäßig nachzuweisen. Mit dem angefochtenen Bescheid versagte das Finanzamt dem Berufungswerber die Anerkennung der Kosten des Besuches eines Fitnesscenters bzw. Sauna (inklusive Fahrtkosten) von insgesamt € 3.677,36 sowie die Kosten eines Thermenaufenthaltes von € 980,28 im Jahr 2010 als außergewöhnliche Belastung, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Begründend führte das Finanzamt in dem angefochtenen Bescheid aus, dass diese Kosten keine Krankheitskosten, sondern Kosten der privaten Lebensführung darstellten.

Dagegen richten sich die gegenständlichen Berufungen. Der Bw. führte begründend aus, dass die Bewegungstherapie (physikalische Behandlung) im Fitness-Studio bzw. die Wärmetherapie (Sauna) aufgrund der Schwere seiner Erkrankung zwangsläufig und unbedingt erforderlich seien (siehe Attest bzw. ärztliche Verschreibungen betreffend Kur in Bad Hofgastein). Weiters würden die Therapien in der St. Martinstherme in Frauenkirchen (Sauna, Pediküre, Maniküre, Massage und Softpackbehandlung) nicht der privaten Lebensführung unterliegen, sondern wären speziell abgestimmt auf seine Erkrankung geordnet worden.

Ein Allgemeinmediziner bestätigt in einem Schreiben vom 22. Juli 2011 folgendes: *"Der Berufungswerber ist nunmehr seit 20 Jahren mein Patient und leidet seit dem Jahr 1989 an der unheilbar, entzündlichen rheumatischen Erkrankung "Morbus Bechterew". Die wichtige zwangsläufige Therapieform ist neben der medikamentösen Behandlung, die Bewegungstherapie. Spezielle und abgestimmte, spezifische Gymnastikübungen unter Anleitung von ausgebildeten Trainern und den entsprechenden Geräten mit persönlichem Therapieplan, kann nur in einem professionell ausgestatteten Fitness-Studio erfolgen. Diese Übungen sind ein wichtiger Bestandteil zur Linderung der Schmerzen und ein enorm wichtiger Beitrag zur Mobilitätsverbesserung meines Patienten, welches eindeutig nachweisbar ist (so gut wie keine Krankenstände und keine weiteren Therapieverschreibungen notwendig bzw. deutliche Haltungsverbesserungen messbar). Ebenso ist die Therapie mit Wärme (sprich Sauna, Heilstollen Gastein, Infrarotwärmekabine etc.) außerordentlich wichtig und notwendig um mögliche Blockaden zu lösen. Diese Therapieformen werden auch in der alle zwei Jahre stattfindenden Kur in Bad Hofgastein ärztlich verschrieben und absolviert um auch einer möglichen vorzeitigen Pensionierung gegenzusteuern. Als behandelnder Arzt von Herrn Stöger, ersuche ich um Anerkennung der Kosten als außergewöhnliche Belastung, welche ich aus ärztlicher Sicht nur befürworten kann."*

Bei einem Kuraufenthalt in Bad Hofgastein wurde laut vorgelegter Unterlagen folgende Rehabilitationstherapie während des Kuraufenthaltes verordnet: Einzelgymnastik (Geräteauswahl Fitnessraum), Packung (Rücken, Nacken, Becken, Schulter), Infrarot-Saune (3x wöchentlich), Bewegungsbad (Rückenschwimmen), Thermalstollen, Trockenmassage (gesamte WS, Rücken) und Standfahrrad (mit geringem Widerstand).

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Arbeitnehmerveranlagungsbescheid 2010 mit Berufungsvorentscheidung ab. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Kosten für das Fitnessstudio bzw. Sauna (und die damit verbundenen Fahrtkosten), bzw. die Kosten für den

Thermenaufenthalt in der St. Martins Therme (Entdeckung der Schönheit, Ortstaxe, Pediküre Spezial, De Lux Maniküre) keine außergewöhnliche Belastung darstellten. Bei Ausgaben für Therapien würde es sich nur dann um eine außergewöhnliche Belastung handeln, wenn diese Leistungen vor Beginn der Behandlung ärztlich verordnet worden wären. Eine Behandlung sei "ärztlich verordnet", wenn diese Behandlung durch einen Vertrags- oder Wahlarzt verschrieben werde. Eine Bestätigung des Arztes, dass eine Therapie wichtig, notwendig und zu befürworten sei, stelle keine ärztliche Verordnung dar.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wies der Bw. darauf hin, dass sich die Frage der medizinischen Verordnung nie gestellt habe, da diese immer ärztlich verordnet war und zwar von den Rheumaspezialisten bzw. den ärztlichen Kapazitäten der Rheumabehandlungen während der Kuraufenthalte in Bad Hofgastein. In dem eingereichten Entlassungsbericht der Pensionsversicherungsanstalt SKA-RZ Bad Hofgastein vom 3. Mai 2010 wird als einzige medizinische Therapie die Einnahme eines Medikamentes empfohlen. Weiters legte der Berufungswerber eine ärztliche Verordnung seines behandelnden Vertragsarztes bei. Darin verordnet der Allgemeinmediziner mit Schreiben vom 21. Oktober 2011 folgende Rehabilitationstherapien: Therapie Gymnastik und Bewegungstherapie als physikalische Behandlung in einem Professionellem Fitness-Studio sowie eine Wärmetherapie (Sauna, Wärmekabine, Heilstollen, etc.). Nach Möglichkeit seien diese Therapien täglich durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 EStG 1988 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. 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 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 in Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstich EStG 1988). 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 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 91/1998 idF BGBl II 416/2001, 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 dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge 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.

Für die steuerliche Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist 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 und
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Bezüglich des Vorliegens der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 hat im gegenständlichen Fall der Nachweis des direkten Zusammenhangs der Aufwendungen für das Fitnessstudio mit der Krankheit bzw. deren Qualität als taugliche Maßnahme zur Linderung der Krankheit zu erfolgen, wobei dem Erfordernis des Nachweises in diesem Bereich insofern ein besonderes Hauptaugenmerk zu schenken ist, als ein Training in einem Fitnessstudio nicht nur von Kranken, sondern auch von Gesunden in der Absicht getätigt wird, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern.

Lehre und Rechtsprechung fordern 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 Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (siehe Entscheidung des UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07). Außerdem müsse sichergestellt sein, dass die durchgeführten Übungen unter Anleitung einer fachkundigen Person eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung einer bestimmten Krankheit habe und die Wirkung der Sportausübung auf das Leiden geprüft werden könne (in diesem Sinne das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.8.1997, III R 67/96). In der Regel ist in einem Fitnessstudio nicht ärztliches Personal tätig, welches zwar funktionsbezogene Kurse, Prüfungen und Praktika absolviert, was jedoch einer Ausbildung im Sinne des MTD-Gesetzes zum Physiotherapeuten nicht gerecht werden kann.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass beim Berufungswerber nachweislich eine Krankheit vorliegt. Insofern ist das erste der drei genannten Kriterien jedenfalls erfüllt. Nicht strittig ist im gegenständlichen Fall die Behinderung des Berufungswerbers im Ausmaß von 50%. Dadurch berücksichtigte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid einen Freibetrag in Höhe von 1.836,00 € (somit 153,00 € x 12). In Streit steht vielmehr, ob die Kosten für ein Fitnessstudio und Sauna als Aufwendungen einer Heilbehandlung im Sinne des § 34 EStG iVm § 4 der bereits genannten Verordnung einzustufen sind.

Aus den oben angeführten Gründen fordern Lehre und Rechtsprechung 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 Behandlungsleistungen zu erfolgen hat. Im gegenständlichen Fall hat der Berufungswerber diesen Nachweis nicht erbracht. Vor allem fehlt es im anhängigen Verfahren schon an der konkreten ärztlichen Verordnung vor Beginn der "Behandlungsleistungen". Die vom Bw. vorgelegte ärztliche Bestätigung wurde mit 22.7.2011 (bzw. die ärztliche Verordnung mit 21. 10. 2011) und demnach zweifelsfrei erst im Folgejahr des hier relevanten Veranlagungsjahres ausgestellt. Im Entlassungsbericht der Pensionsversicherungsanstalt SKA-RZ Bad Hofgastein vom 3.Mai 2010 wird als einzige medizinische Therapie die Einnahme eines Medikamentes empfohlen.

Ein Ersatz der Aufwendungen durch einen Sozialversicherungsträger, der allenfalls ein Indiz für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen darstellen würde (siehe Doralt, Kommentar EStG, § 34, Tz 78, Stichwort "Alternativmedizinische Behandlung"), wurde nicht geleistet. Dies ist ein Indiz dafür, dass das Training im Fitnessstudio keine Krankenbehandlung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen darstellt.

Bereits aus diesen Gründen konnten die Aufwendungen für Fitness-Studio und Sauna im Jahr 2010 nicht als taugliche und somit zwangsläufige Maßnahme zur Linderung einer vorliegenden Krankheit qualifiziert werden, zumal der Berufungswerber bislang auch keine Nachweise der Behörde übermittelte, aus denen sich ein Hinweis ergeben würde, dass in dem von ihm besuchten Fitnessstudio überhaupt irgendwelche speziellen Behandlungen erfolgten bzw. die dort von ihm getätigten Übungen Bestandteil eines ärztlichen Therapieplanes bilden würden. Diesem Berufsbegehren konnte sohin im Hinblick auf die oben dargelegten in Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Anerkennung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung nicht entsprochen werden

Thermenbesuch:

Zu den Krankheitskosten zählen auch Heil- und Kurkosten. Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 22. 2.2001, 98/15/0123; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139) von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus:

Der Begriff "Kur" erfordert **ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren.**

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung einer Krankheit (unmittelbar) dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Oktober 1977, 2755/76, 2103/77, 2104/77).

An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen **wegen** der im Allgemeinen schwierigen **Abgrenzung** solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen (vgl. dazu auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1973, 1792/72) **strenge Anforderungen** gestellt werden.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines **vor Antritt** der Kur ausgestellten **ärztlichen Zeugnisses**, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder **auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse** geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch **mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung**, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123 und z.B. das zur insoweit vergleichbaren Rechtslage ergangene Urteil des BFH vom 12. Juni 1991, III R 102/89, BStBl II 1991, 763).

Der Steuerpflichtige ist **für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen** zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine so genannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung **nachweispflichtig** (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1998, 93/13/0192).

Recherchen im Internet ergaben für den UFS das Gesamtbild, dass der vom Bw. gebuchte Aufenthalt in der St. Martinstherme in Frauenkirchen unabhängig von einem bestimmten Krankheitsbild jedem Erholungssuchenden angeboten wird und auch von jedem, der Erholung, Entspannung und "Relaxen" in gesundheitsfördernder Atmosphäre sucht, angenommen werden kann.

Die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, unterliegt in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel. Was vor zwanzig Jahren noch als Luxus gegolten hat, ist heute vielfach durchaus alltäglich. Im 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. Der Besuch eines Thermalbades, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Behandlung 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, können den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und sind daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Es ist unbestritten, dass im bisherigen Verfahren der Bw. auch zu seinem Aufenthalt in Frauenkirchen keine Nachweise, aus welchen sich die Notwendigkeit der Kur sowie des Kurortes ergeben, im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung vorlegte. Diesen daraus resultierenden strittigen Aufwendungen mangelt es daher ebenfalls an der Zwangsläufigkeit.

Der UFS gelangte daher nach Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zur Ansicht, dass es sich bei der Reise des Berufungswerbers nicht um einen Kuraufenthalt sondern um eine Erholungsreise handelt.

Die damit verbundenen Kosten entstanden daher nicht zwangsläufig.

Auf Grund der obenstehenden Ausführungen war daher – wie im Spruch ausgeführt – zu entscheiden.

Salzburg, am 11. September 2013