



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 7. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 29. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner, elektronisch beim Finanzamt eingereichten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte der Berufungswerber (kurz Bw.) u. a. eine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit einer bei ihm vorliegenden Behinderung in Höhe von insgesamt 2.738,46 €. Mit Schreiben vom 17.3.2010 forderte die Abgabenbehörde den Bw. auf, diesen Betrag schriftlich aufzulisten und belegmäßig nachzuweisen. In der Folge übermittelte der Bw. dem Finanzamt eine Aufstellung aus der u. a. zu entnehmen ist, dass sich die erklärten außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung durch Ausgaben für ein Fitnessstudio in Höhe von 708,00 €, Knöchelstrümpfe in Höhe von 101,40 €, Kurkosten in Höhe von 1.706,10 €, Parkplatz in Höhe von 20,00 € und Fahrtkosten in Höhe von 202,96 € zusammensetze. Als Nachweise übermittelte er eine Zahlungsbestätigung der B. GmbH, eine Zahlungsbestätigung des Bandagisten C., eine Rechnung vom 9.7.2009 über den Kuraufenthalt von 8.7. bis 29.7.2009 in D., welche einen Forschungsinstitutsbeitrag, die Kurtaxe und den Betrag für ein Einzelzimmer umfasst, sowie

eine Rechnung vom 27.7.2009, ebenfalls von der Kurtherme über die im Rahmen dieses Aufenthaltes vom Bw. beanspruchten Behandlungen.

Mit Schreiben vom 15.6.2010 forderte das Finanzamt den Bw. auf, die von ihm geltend gemachten Kurkosten, die Kosten für das Fitnessstudio, sowie die Ausgaben für Knöchelstrümpfe durch Vorlage einer ärztlichen Verordnung nachzuweisen, sowie diesbezüglich etwaige Ersatzleistungen durch eine Krankenkasse bekanntzugeben. Im Anschluss übersandte der Bw. der Abgabenbehörde einerseits eine Bestätigung eines Arztes für Allgemeinmedizin, ausgestellt mit 21.6.2010, einen Erstbehandlungsbericht des Krankenhauses vom 1.2.2002 sowie eine Ablichtung des Schriftsatzes des Landesinvalidenamtes E. bezüglich der Einschätzung des Behinderungsgrades des Bw. aus dem Jahr 1993. Aus der vorstehenden Bestätigung des Allgemeinmediziners geht sinngemäß hervor, dass es beim Bw. durch eine erfolgte Amputation und daraus resultierenden Fehlbelastungen der Wirbelsäule beim genannten Patienten zu Beschwerden im Kreuz, Rücken, im linken Sprunggelenk und im Hüftgelenk komme. Daher sei regelmäßige Bewegung mit Therapiegeräten angezeigt. Im Freien zu laufen sei für den Bw. nicht möglich. Daher regelmäßiges Training im Fitnessstudio, jährliche Kur mit intensiver „Bahnthherapie“. Weiters scheint abschließend in dieser ärztlichen Bestätigung der Vermerk „Knöchelbandagen“ auf.

Mit Bescheid vom 29.6.2010 berücksichtigte das Finanzamt einen Pauschbetrag in Höhe von 1.836,00 €, sowie zusätzlich 697,00 € nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung. Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte die Einkommensteuer für das gegenständliche Jahr mit 5.388,25 € fest und forderte vom Bw. einen Abgabebetrag in Höhe von 1.298,00 € nach. In der, dem Bw. gesondert übermittelten Begründung führt die Abgabenbehörde zusammengefasst im Wesentlichen aus, dass Aufwendungen nach § 34 EStG nur dann berücksichtigt werden könnten, wenn diese außergewöhnlich seien, zwangsläufig entstanden wären und diese die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigen würden. Hinsichtlich der Zwangsläufigkeit sei daher eine strenge Abgrenzung zwischen Kuraufenthalten die einen Erholungsurlaub darstellen und jenen die nachweislich zur Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen würden, notwendig. Aus diesem Grund sei zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise ergeben würden. Der Gesamtcharakter eines Kuraufenthaltes der eine außergewöhnliche Belastung iS des EStG darstelle sei auch, dass für den Kurgast eine nachweislich kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung vorliege. Begehre demnach ein Abgabepflichtiger Kurkosten als außergewöhnliche Belastung treffe den Antragsteller auch eine entsprechende Nachweispflicht. Aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung ergebe sich lediglich, dass für den Bw. jährlich ein Kuraufenthalt notwendig sei.

Weder habe der Bw. der Behörde bislang eine - wie auch von der Rechtsprechung des VwGH gefordert – Einweisung vorgelegt, noch den Nachweis erbringen können, dass im Rahmen dieses Kuraufenthalts überhaupt ein detailliertes Heilverfahren erfolgt sei. Zwar wären anlässlich des Kuraufenthalts tatsächlich ärztliche Leistungen beim Bw. durchgeführt worden, dies führe jedoch nicht dazu die Kosten des gesamten Aufenthalts als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Das Finanzamt habe folglich lediglich die Kosten für die tatsächlich erfolgten Heilbehandlungen in Höhe von 596,20 € anerkennen können. Die Aufwendungen des Bw. für die Kosten eines Fitnessstudios hätten zur Gänze nicht berücksichtigt werden können. Diesbezüglich erläutert das Finanzamt in seiner Entscheidung, dass eine Behandlung dann ärztlich verordnet wäre, wenn diese durch einen Vertrags- oder Wahlarzt verschrieben werde. Ärzte seien zur Ausübung der Heilkunde befugte natürliche Personen, während einem Fitnessstudio für diese Ausübung keine Berechtigung zukomme. Auch habe zu diesen Aufwendungen keine Kostenübernahme durch einen Sozialversicherungsträger stattgefunden.

In seiner, als „Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 29.6.2010“ bezeichneten Eingabe, bringt der Bw. vor, dass die Knöchelstrümpfe auf Grund seiner Behinderung zur Stützung seines nicht amputierten Beines notwendig seien. Zu den Kurkosten führt der Bw. aus, dass er durch seine Behinderung und Fehlstellung des Stützapparates Beschwerden im Bereich der Wirbelsäule und des Sprunggelenkes habe. Durch eine Behandlung mit radonhaltigem Wasser und diversen Massagen trete eine Linderung ein. Bezüglich der Aufwendungen für ein Fitnessstudio wendet der Bw. ein, dass er nicht imstande sei verschiedene Aktivitäten im Freien (Laufen, Walking) durchzuführen. Um sich zumindest etwas fit zu halten weiche er auf ein Fitnessstudio aus. Überdies würden sich dadurch die Kosten – vor allem für die Allgemeinheit -, welche sonst durch häufigere Krankenstände verursacht würden, so gering wie möglich halten.

Das Finanzamt legte den Akt zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (kurz UFS) als Abgabenbehörde II. Instanz – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist zum ergangenen und nunmehr angefochtenen Bescheid des Finanzamtes vom 29.6.2010 festzustellen, dass vom Bw. - mit Ausnahme der Aufwendungen für Knöchelstrümpfe, Kurkosten und Ausgaben für ein Fitnessstudio - die Begründungen der erstinstanzlichen Abgabenbehörde unwidersprochen blieben und somit für den UFS außer Streit stehen.

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 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 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. 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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl 303/1996) nennt in § 3 als Abgeltung von Mehraufwendungen für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes KFZ benutzen einen Freibetrag von 153,00 €/monatlich. In § 4 dieser Verordnung ist normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig sind.

Nicht strittig ist im gegenständlichen Fall die Behinderung des Bw. im Ausmaß von 80% und der Bezug von Pflegegeld im gesamten hier relevanten Jahr. 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 sämtliche Aufwendungen für einen absolvierten Aufenthalt in D. sowie für ein Fitnessstudio als Kosten einer Heilbehandlung im Sinne des § 34 EStG iVm § 4 der bereits genannten Verordnung einzustufen sind.

Zu den vom Finanzamt nicht anerkannten Aufwendungen für ein Fitnessstudio, welche vom Bw. in Höhe von 708,00 € für das hier relevante Veranlagungsjahr begehrt wurden ist auszuführen, dass nach Lehre und Rechtsprechung als 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. Als allgemein bekannt gilt, dass es sich bei Ausgaben für ein Fitnesscenter um solche Aufwendungen handelt, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern in der Mehrzahl auch von Gesunden in der Absicht getätigt werden, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Vor allem ist in einem Fitnesscenter in der Regel nicht ärztliches Personal tätig. Gerade aus diesen 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 (vgl. auch Entscheidung des UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07). Außerdem müsse sichergestellt sein, dass die in einem Fitnessstudio durchgeführten Übungen unter Anleitung einer fachkundigen Person eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung einer bestimmten Krankheit habe und die Auswirkungen dieser Maßnahmen auf das Leiden geprüft werden könne (vgl. diesbezüglich auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.8.1997, III R 67/96).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. 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 21.6.2010 und demnach zweifelsfrei erst im Folgejahr des hier relevanten Veranlagungsjahres ausgestellt. Überdies entspricht diese sehr allgemein gehaltene ärztliche Bestätigung keiner Verordnung, sondern diese stellt lediglich eine Empfehlung („angezeigt“) zur Durchführung gewisser Behandlungsmaßnahmen dar. Eine ärztliche Empfehlung ist jedoch keiner die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigenden ärztlichen Verordnung gleichzusetzen, sondern bloß – wie hier vorliegend – ein allgemein gehaltenes Gutheißen regelmäßiger Bewegung mit Therapiegeräten. Zwar kann dieser Aussage die Vermutung abgeleitet werden, dass diese Maßnahmen der Gesundheit des Bw. dienlich sind, eine zwangsläufig notwendige Maßnahme zur therapeutischen Behandlung der Krankheit wird jedoch damit nicht ausgedrückt. Diese müsste vielmehr in einer dezidierten ärztlichen Verordnung ihren Niederschlag finden. Dass keine Zwangsläufigkeit für den Besuch eines Fitnessstudios vorliegt, ergibt sich übrigens auch durch die eigenen Ausführungen des Bw. in seiner Eingabe vom 7.7.2010. Darin verweist der Bw. darauf, dass er nicht imstande sei Aktivitäten im Freien durchzuführen, sodass er – „um sich einigermaßen fit zu halten“ – auf ein Fitnessstudio ausweiche. Daraus folgt, dass diese Betätigungen im Fitnessstudio lediglich dem Aufrechterhalten des gegebenen Gesundheitszustandes des Bw. dienen. Auch ein (teilweiser) Ersatz dieser Aufwendungen durch einen Sozialversicherungsträger, der allenfalls ein Indiz für

die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen darstellen würde (siehe Doralt, a.a.O., Tz 34 Tz 78, Stichwort "Alternativmedizinische Behandlung"), wurde nicht geleistet bzw. hat dies der Bw. selbst im anhängigen Verfahren nicht behauptet.

Bereits aus den o.a. Gründen konnten diese Aufwendungen nicht als taugliche und somit zwangsläufige Maßnahme zur Linderung einer vorliegenden Krankheit qualifiziert werden, zumal der Bw. 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 Berufungsbegehren konnte sohin im Hinblick auf die oben dargelegten in Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Anerkennung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung nicht entsprochen werden

Gleiches gilt aber auch für die vom Bw. erklärten Kurkosten. Auch zu diesen ist anzumerken, dass diese ebenfalls nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen können, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen erforderlich ist und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolgt. Diese Voraussetzungen können durch eine (vor Antritt der Kur) ausgestellte ärztliche Bestätigung oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Sind die Voraussetzungen gegeben, so können diese Aufwendungen abgezogen werden. Weiters ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. 4. 2002, Zl. 2000/15/0139, zu verweisen, worin das Höchstgericht Folgendes feststellt: „Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. 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 dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend ist. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Reise ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. ...“

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung ist, und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist.

Es ist unbestritten, dass im bisherigen Verfahren der Bw. auch zu seinem Aufenthalt in D. gleichfalls 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. Auch stützt das Finanzamt seine Entscheidung darauf, dass dem Bw. auch für diesen Aufenthalt kein Ersatz von einem Versicherungsträger gewährt worden wäre. Dieser Begründung wird auch in der Berufung vom Bw. nicht widersprochen. Dass der Aufenthalt des Bw. in D. ihm angenehm und seiner Gesundheit auch förderlich gewesen sein mag, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht verkannt. Dies reicht aber nach dem nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs anzulegenden strengen Maßstab für die Anerkennung der strittigen Ausgaben und Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht aus. Der Betrag der Rechnung vom 9.7.2009 in Höhe von 1.109,90 € konnte daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Jene Aufwendungen, die der Bw. für die im Therapiezentrum in D. in Anspruch genommenen Behandlungen zu leisten hatte wurden im bekämpften Bescheid als außergewöhnliche Belastungen ohnedies vom Finanzamt ohne Selbstbehalt anerkannt. Bei diesen Kosten sah es das Finanzamt bereits als erwiesen an, dass die Aufwendungen für diese ärztlichen Heilbehandlungen im Kurheim sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen erfüllen. Diesbezüglich ergeben sich auch für den UFS aus der Aktenlage keine gegenteiligen Hinweise. Gänzlich unberechtigt ist im Übrigen der ebenfalls vorgebrachte Einwand des Bw. bezüglich der von ihm für die Anschaffung von Kniestrümpfen aufgewendeten Kosten in Höhe von 101,40 €. Dieser Betrag fand – entgegen dem Vorbringen des Bw. wie von ihm beantragt - im angefochtenen Bescheid des Finanzamtes seinen Niederschlag.

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

Linz, am 16. Juli 2012