

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, über die Beschwerde vom 14. Februar 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 15. Jänner 2018, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2016 unter Berücksichtigung des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens - Vorhaltsbeantwortungen vom 8. Dezember 2017 und 8. Jänner 2018 - im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von € 505,87 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes mit folgender Begründung anerkannt:

"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen (dazu gehört auch § 34 EStG 1988) der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077). Es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Sie ist daher bei Geltendmachung höherer Beträge als der Pauschbeträge als außergewöhnliche Belastung zu einer den ursächlichen Zusammenhang von Heilbehandlungen mit der Behinderung erkennen lassenden Darstellung verpflichtet (VwGH 18.05.1995, 93/15/0079)."

Die der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagen/Nachweise erfüllen die Kriterien zur Anerkennung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung nur zum Teil. Der Abgabenbehörde liegt eine amtsärztliche Bescheinigung vom 26.1.1996 vor, die eine 55%ige Behinderung aufgrund "Bandscheibenschaden und Allergien" angibt. Eine Zusammensetzung des Grades der Behinderung ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Es müssen alle 3 Kriterien erfüllt sein.

Krankheitskosten können auch im Zusammenhang mit einer Behinderung (mindestens 25%) anfallen und als Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden. Bei den ohne Selbstbehalt geltend gemachten Kosten der Behinderung bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt. Soweit dieser nicht offensichtlich ist, ist er zumindest glaubhaft zu machen. Die Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen.

Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar.

**Ausgaben iHv € 505,87 können als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt werden.**

Der Selbstbehalt für die Kur in Höhe von € 396,90 abzüglich der Haushaltsersparsnis (21 Tage) in Höhe von € 109,83, somit € 287,07. Auch die Fahrtkosten zur und von der Kur in Form von Kilometergeld in Höhe von € 163,80 und die Kosten für das Parken während der Kur in Höhe von € 55 können zum Abzug gebracht werden.

**Ausgaben iHv € 2.707,80 können NICHT als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden:**

Einzelzimmerzuschlag Kuraufenthalt in Y iHv € 546

Wellnesscard während Kuraufenthalt iHv 2mal € 16,90 somit € 33,80

Badetuch für Kuraufenthalt iHv € 4

weiters Km-Geld für 105 Fitness-Studio-Besuche ( $105 \cdot 40 \cdot 0,42$ ) iHv € 1.764 sowie Beiträge für Fitness-Studio iHv 6mal € 60, somit € 360.

### **Kur:**

Im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 13.12.2017 wurde der Entlassungsbericht (Kur in Y) aus dem allfällige medizinische Therapien ersichtlich sind übermittelt.

Kurkosten wegen einer mindestens 25%igen Behinderung gelten als Heilbehandlung und sind somit ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Kostenersätze und eine Haushaltsersparnis (Lebenshaltungskosten, die zu Hause anfallen) iHv € 5,23/Tag sind abzuziehen.

Durch Krankheit verursache Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181) ist die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten, die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, jedoch nur dann gegeben, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen.

Ernsthafte gesundheitliche Nachteile, die ohne die Unterbringung in einem Einbettzimmer zu befürchten gewesen wären, wurden vom Abgabepflichtigen nicht vorgebracht. Eine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs. 1 und 3 EStG 1988 liegt somit nicht vor. Die Aufzahlung für die Unterbringung im Einbettzimmer ist daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Dies entspricht auch der restriktiven UFS-Entscheidungspraxis zu Einzelzimmerzuschlägen bei Kuraufenthalten (siehe UFS 23.11.2006, RV/0212-S/06; UFS 19.11.2009, RV/0085-F/07).

#### **Wellnesscard:**

Der Besuch eines Fitnessstudios, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Therapie zu unterziehen, ordnet der OGH 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. Anwendungen, die im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Für die neben der Kur absolvierten Besuche im Fitnessstudio wurden keinerlei Nachweise/Belege (zB ärztliche Verschreibungen) beigebracht, die eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt rechtfertigen würden.

#### **Badetuch:**

Für Therapien werden laut "YZ" eigene Leintücher bereitgestellt. Auf Wunsch kann man gegen Entgelt Handtücher ausleihen. Zwangsläufigkeit war somit nicht gegeben.

#### **Fitnessstudio:**

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit dem Besuch eines Fitnessstudios erfordert die Erfüllung von bestimmten restriktiven Voraussetzungen, da derartige Aufwendungen zum weit überwiegenden Teil dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen und somit steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Die Ausgaben für den 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.

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, bekräftigt, dass das Erfordernis einer ärztlichen Verordnung vor Beginn der Behandlung auch für den Besuch von Fitnessstudios gilt. In diesem Zusammenhang hat er auf ein Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes BFH 14.08.1997, III R 67/96, hingewiesen, in dem dieser betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hervorgestrichen hat, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Der Abgabenbehörde liegt eine fachärztliche Bescheinigung aus dem Jahr 2005 vor. Darin werden weder spezielle Therapiemaßnahmen verordnet noch konkrete Behandlungen vorgeschrieben. Konkrete Angaben über Art und Dauer der Therapie fehlen ebenfalls. Eine ärztlich überwachte Behandlung wird damit nicht bescheinigt.

Für das zu veranlagende Jahr wurde weder eine detaillierte ärztliche Trainingsverordnung noch ein medizinischer Trainingsplan vorgelegt, noch der Nachweis dafür erbracht, dass das Training unter ärztlicher und fachkundiger Supervision in dafür qualifizierter Einrichtung durchgeführt wurde.

Auf einem nicht datierten Trainingsplan sind diverse Übungen aufgelistet. Dieser Trainingsplan wurde jedoch offensichtlich bereits vor Jahren für die Vorlage an das damals zuständige Finanzamt Graz-Stadt übermittelt. Aktuellere Unterlagen wurden trotz Ergänzungsersuchen nicht beigebracht.

Die Aufwendungen für das Fitnesstraining und die diesbezüglichen Fahrtkosten stellen somit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar. Es mangelt am Nachweis, dass das Fitnesstraining im Veranlagungsjahr von einem ausgebildeten Arzt oder Therapeuten geleitet wurde.

Die Behandlung muss nicht durch ärztliches Personal erfolgen. Es muss jedoch eine Einbettung von absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung vorliegen.

Da diese Übungen auch gesunde Personen absolvieren, stellen diesbezügliche Aufwendungen in der Regel nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung dar.

Für das Veranlagungsjahr wurde weder eine ärztliche Verschreibung vorgelegt, noch erfolgte bei Ihrem Sozialversicherungsträger die Geltendmachung der Aufwendungen für die Besuche im Fitnessstudio, was als weiteres Indiz gegen die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die Fitnessstudiobesuche zu werten war.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme begründet eine außergewöhnliche Belastung. Es ist vielmehr

erforderlich, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist.

Ohne Nachweis einer unmittelbar und ausreichend konkretisierten ärztlichen Einzelverschreibung sind (beispielsweise) Aufwendungen für ein Fitnessstudio nicht als außergewöhnliche Belastung abschreibbar (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt. Die Behörde ist nämlich verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (Hinweis VwGH 11.5.2000, 99/16/0034). Hat sich die Abgabenbehörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage orientiert, kann ihr keine Verletzung dieses Grundsatzes vorgeworfen werden.

Die Absetzbarkeit der von Ihnen in der Kennzahl 439 erklärten Aufwendungen beträgt somit € 505,87."

Dagegen hat der Beschwerdeführer (Bf.) mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

Vorerst verweise er auf die Ausführungen in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2018, die er zum Inhalt seiner Beschwerdebegründung erkläre.

Ergänzend bringe er Folgendes vor:

1) Aufwand für "Sportstudio XY"

Unter Verweis auf das Erkenntnis VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136 verlange das Finanzamt nunmehr, dass er im Dezember 2017 oder zumindest Anfang 2018 für den Veranlagungszeitraum 2016 eine ärztliche Verordnung beibringen sollte, die im Sinne des Erkenntnisses vor "Beginn der Behandlung", also Anfang 2016 hätte ausgestellt werden müssen.

Für ein solches Verlangen für den Veranlagungszeitraum 2016 wäre am 19. November 2015 Gelegenheit gewesen. An diesem Tag habe er die gegenständlichen Unterlagen (1 L 38 vom 26. Jänner 1996, Expertise vom Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie Dr. N vom 31. Jänner 2005, Trainingsplan) im Zuge einer persönlichen Vorsprache nochmals vorgelegt. Grund dieser Vorsprache sei der Umstand gewesen, dass das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg (dieselbe Abteilung) dieselben Aufwendungen im Rahmen der Veranlagung 2014 überprüft habe.

Nachdem für ihn weder aus dem Ergebnis dieser Vorsprache im Jahr 2015, noch aus den Veranlagungen des Vorzeitraumes (für einen sehr langen Zeitraum hätten seine vorgelegten Unterlagen für eine Anerkennung dieser Aufwendungen ausgereicht) keine Notwendigkeit erkennbar gewesen sei, sich im Voraus eines Veranlagungszeitraumes um eine solche ärztliche Verordnung zu bemühen, habe er sich aus seiner Sicht darauf

verlassen können, dass seine bis dato vorgelegten Unterlagen für eine Anerkennung dieses Aufwandes ausreichend seien.

Rund zwei Jahre später sich um eine ärztliche Verordnung zu bemühen, die vor Beginn seiner gegenständlichen Fitnessstudioaktivität im Jahr 2016 liegen hätte sollen, also rückdatiert hätte werden müssen, halte er für nicht machbar.

Eine Abkehr von einer langjährigen rechtlichen Beurteilung von den offen gelegten Unterlagen könnte seines Erachtens nur "pro futuro" erfolgen; ansonsten liege seiner Meinung nach eine Verletzung des Parteiengehörs vor.

## 2) Kur

ad Einzelzimmerzuschlag:

Wie schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2018 erwähnt, habe die Inanspruchnahme eines solchen Zimmers eine stressfreiere Bewältigung der vorgeschriebenen Kuranwendungen ermöglicht, was sich sicher sehr positiv auf den Kurerfolg ausgewirkt habe. Hinzu komme, dass als Nutzer einer Schlafmaske (siehe vorgelegten ärztlichen Entlassungsbericht) ein Zimmer - wie gebucht - von Vorteil gewesen sei. Unzweifelhaft sei, dass dieser Aufwand durch seine Kur veranlasst worden sei.

Die Frage, ob als Kuraufwand nur die notwendigsten Grundkosten einer Kur steuerlich als Aufwand geltend gemacht werden könnten oder auch Aufwendungen, die den Erfolg einer Kur begünstigten (steigerten) und dennoch noch nicht als "Luxusaufwand" bezeichnet werden könnten, sei für ihn in der Bescheidbegründung nicht eindeutig beantwortet.

ad "Wellnesscard":

Ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen sei dazu zu verweisen, dass man glaubhaft davon ausgehen könne, dass das Personal dieses Studios, welches offensichtlich in einem engen Zusammenhang mit der Kuranstalt stehe, sicher eine ausreichende Schulung habe, um einen medizinischen Erfolg orthopädischer Krankheiten zu unterstützen.

ad Badetuch:

Er habe während seines Kuraufenthaltes niemanden beobachten können, der sich nach einer Wassergymnastik mit einem "Therapieleintuch" abgetrocknet habe. Diese Leintücher seien grundsätzlich nur als Unterlage verwendet worden. Es habe noch etliche andere Therapien gegeben, wo es erforderlich gewesen sei, sich hinterher abzutrocknen. Auch dafür habe er diese Handtücher benötigt.

Für ihn privat habe er ein paar Handtücher mitgehabt, die er aber nur auf dem Zimmer verwendet habe.

Zu verweisen sei abschließend, dass die gegenständliche Kur im unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung im Sinne der amtsärztlichen Bescheinigung vom 26. Jänner 1996 (siehe vorgelegten ärztlichen Entlassungsbericht) gestanden sei.

Das Finanzamt hat die Beschwerde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Es werde auf die ausführliche Bescheidbegründung im Erstbescheid, basierend auf den vom Bf. beigebrachten Unterlagen sowie den Rückmeldungen auf die Ergänzungsersuchen verwiesen. § 34 EStG 1988 sei eine Begünstigungsbestimmung. Die Behauptung und der Beweis des Vorbringens obliege vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Er habe von sich aus rechtzeitig dafür Sorge zu tragen, dass er die in seiner Erklärung gemachten Angaben entsprechend belegen könne.

Für die Nachweisführung würden dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig sei, besonders strenge Anforderungen gelten. Die Verwendung einer Schlafmaske sei kein trifftiger medizinischer Grund für ein Einzelzimmer. Kosten für Fitness-Studio-Besuche, die - während der Kur - jedoch nicht im Rahmen der Kur absolviert worden seien, könnten steuerlich ebenso wenig anerkannt werden, wie die Miete für Handtücher, die zusätzlich zu den mitgebrachten privaten Tüchern verwendet worden seien.

Eine Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 der strittigen Aufwendungen sei nicht gelungen.

Den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht hat der Bf. wie folgt begründet:

"Zum Thema "Aufwendungen für ein Fitnessstudio" möchte ich zusammenfassend nochmals festhalten:

Um meine Aufwendungen für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können, erhielt ich im Jahr **2005** vom damals zuständigen Finanzamt Graz-Stadt hiezu die Auskunft, dass ich eine fachärztliche Bescheinigung beibringen möge, welche bescheinigt, dass dieses Training der Linderung meiner mittels Bescheinigung der BH Leibnitz vom 26.1.1996 festgestellten Beeinträchtigung dient.

Diese Auskunft wurde von der zuständigen Behörde erteilt (VwGH 16.9.2003, 99/14/0228)!

Von einer "**ärztlichen Verordnung im Vorhinein**" war in den finanzamtlichen Überprüfungsverfahren, die vor dem Veranlagungszeitraum 2016 zu diesem Thema ergingen, nie die Rede gewesen. Auch nicht am 19.11.2015, wo dieser nunmehr strittige Aufwand durch das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg, BV Team 21, überprüft wurde.

Zufolge des Umstandes, dass meine vorgelegten Unterlagen **bis zum Veranlagungszeitraum 2016** ausreichten, um diese Aufwendungen geltend machen zu können, habe ich im **Vertrauen darauf**, dass meine bis dato vorgelegten Unterlagen ausreichend sind, keine weiteren Dispositionen getroffen (VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0090).

Wenn sich nun nachträglich eine Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellen sollte; **rund zwei Jahre später** eine ärztliche Verordnung abzuverlangen, die **vor Beginn** der gegenständlichen Fitnessstudioaktivität im Jahre 2016 liegen sollte, also rückdatiert werden müsste, halte ich für nicht machbar und nicht für zumutbar (VwGH 27.6.1991, 90/13/0156, 0157).

Wenn sich nach den vielen Jahren der Anerkennung - möglicherweise durch eine restriktivere Rechtsprechung - nachträglich eine Unrichtigkeit herausstellen sollte, kann meiner Meinung nach eine Änderung nur "pro futuro" erfolgen, um mir die Möglichkeit zu geben, auf die geänderte Situation reagieren zu können (VwGH 24.4.1996, 93/13/0076; VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0114).

Schließlich wird unter dem Grundsatz von Treu und Glauben verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten."

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988 können Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Zufolge § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bezüglich der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios als außergewöhnliche Belastung im Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136, Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei sie nicht bereits Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sein darf.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits betreffend Kuraufenthalte ausgesprochen hat, ist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).

Daraus hat die belangte Behörde an sich zutreffend abgeleitet, dass auch für die Anerkennung der beschwerdegegenständlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung die Zwangsläufigkeit dieser Ausgabe durch ein vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios ausgestelltes ärztliches Zeugnis nachgewiesen werden müsste, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches ergäben.

Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat im Übrigen auch der Bundesfinanzhof zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage in einem Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Im Beschwerdefall liegt hinsichtlich des Besuchs des Fitnessstudios durch die Mitbeteiligte kein vorfeldweises ärztliches Gutachten vor. Eine ärztliche Verordnung liegt lediglich für eine Therapie beim Physiotherapeuten vor.

Das nach der Rechtsprechung für die Annahme einer Zwangsläufigkeit erforderliche vorfeldweise ärztliche Gutachten wird auch nicht dadurch entbehrlich, dass im Beschwerdefall eine ärztliche Überweisung an einen Physiotherapeuten für eine bestimmte Therapie vorliegt und der Physiotherapeut im Rahmen dieser Therapie seinerseits als weitere Maßnahme ein "Weiterüben" in einem Fitnessstudio empfiehlt. Daran ändert auch nichts, dass der Physiotherapeut das Weiterüben der Mitbeteiligten im Rahmen seiner zusätzlichen Tätigkeit im Fitnessstudio allenfalls (fallweise) überwacht. Ein solcher von der belangten Behörde offenbar angenommener mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang reicht keinesfalls aus, um eine Zwangsläufigkeit zusätzlicher Maßnahmen iSd § 34 EStG 1988 darzutun.

Die Bedeutung einer zu Grunde liegenden ärztlichen Anordnung ergibt sich im Übrigen auch aus den gesetzlichen Bestimmungen betreffend den physiotherapeutischen Dienst selbst. Eine Berechtigung von Physiotherapeuten zu weiterführenden Verordnungen ist daraus nicht ableitbar. Vielmehr stellt § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Regelung der gehobenen medizintechnischen Dienste (MTD-Gesetz), der das Berufsbild des physiotherapeutischen Dienstes festlegt, ausdrücklich auf das notwendige Vorliegen ärztlicher Anordnung ab. Demnach umfasst der physiotherapeutische Dienst "die eigenverantwortliche Anwendung aller physiotherapeutischen Maßnahmen *nach ärztlicher Anordnung* im intra- und extramuralen Bereich, unter besonderer Berücksichtigung funktioneller Zusammenhänge auf den Gebieten der Gesundheitserziehung, Prophylaxe, Therapie und Rehabilitation. Hiezu gehören insbesondere mechanotherapeutische Maßnahmen, wie alle Arten von Bewegungstherapie, Perzeption, manuelle Therapie der Gelenke, Atemtherapie, alle Arten von Heilmassagen, Reflexzonentherapien, Lymphdrainagen, Ultraschalltherapie, weiters alle elektro-, thermo-, photo-, hydro- und balneotherapeutischen Maßnahmen sowie berufsspezifische Befundungsverfahren und die Mitwirkung bei elektrodiagnostischen Untersuchungen" (Hervorhebung durch den Verwaltungsgerichtshof). Demgegenüber zählt § 2 Abs. 1 letzter Satz MTD-Gesetz ohne ärztliche Anordnung lediglich die Beratung und Erziehung Gesunder in den genannten Gebieten zum Berufsbild des physiotherapeutischen Dienstes. Jede eigenmächtige Heilbehandlung ist gemäß § 11 Abs. 3 MTD-G zu unterlassen.

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 Selbstübungsseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist.

Indem die belangte Behörde im Beschwerdefall ohne Nachweis einer unmittelbaren und ausreichend konkretisierten ärztlichen Einzelverschreibung eine steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat, hat sie jedenfalls bereits die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Kurkosten können nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen erforderlich ist und

- ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet.

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, so können - soweit Angemessenheit vorliegt - abgezogen werden

- Aufenthaltskosten,
- Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel
- Fahrtkosten zum und vom Kurort [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34, Tz 78 Stichwort: Kurkosten (1.7.2007)].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

#### 1) Aufwand für "Sportstudio XY"

Strittig sind die Mitgliedsbeiträge für den Besuch des Sportstudios XY im Jahr 2016 in Höhe von insgesamt 360 € "zwecks gezielten Aufbaues der Bauch- und Rückenmuskulatur" und die angefallenen Fahrtkosten (Kilometergeld für 103 Fahrten vom Wohnort zum Fitnessstudio und retour) in Höhe von 1.764 €.

Bezüglich der ärztlichen Verordnung des Besuches des Fitnessstudios verweist der Bf. in der Beschwerdeschrift auf die "Expertise" des Facharztes für Orthopädie und orthopädische Chirurgie Dr. med. Peter N vom 31. Jänner 2005.

Darin führt dieser nach Ausführungen zur Anamnese, Diagnose und zum klinischen Befund des Bf. unter Therapievorschlag Folgendes aus:

"Infiltration L5-S1 links, physikalische Therapiemaßnahmen zur Stabilisierung der muskulären Strukturen, insbesondere der lumbosacralen Muskulatur und der Bauchmuskulatur sind von orthopädischer Seite her sinnvoll und werden weiterhin empfohlen.

Therapiemittel dafür sind zum Einen physikalische Therapiemaßnahmen in Form von Einzelheilgymnastik und natürlich auch das bereits betriebene Krafttraining im Fitnessstudio."

Damit wird dieses ärztliche Zeugnis aber den Erfordernissen, die der Verwaltungsgerichtshof in dem eingangs zitierten Erkenntnis für die Absetzbarkeit von Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios als außergewöhnliche Belastung verlangt, keinesfalls gerecht.

Abgesehen davon, dass es an einer ausreichend konkretisierten ärztlichen Verschreibung im Sinne einer "ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen nach einem festen

"Trainingsplan" mangelt, fehlt jedenfalls auch die "Einbettung des Fitnessstudiosbesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung."

Somit stellt sich der Vorschlag, das bereits betriebene Krafttraining im Fitnessstudio beizubehalten als lediglich allgemeine Empfehlung dar, wie sie Ärzte ihren Patienten im Sinne einer gesunden Lebensweise und auch zur Vorbeugung von Krankheiten des Bewegungsapparates vielfach dringend empfehlen.

Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass die gegenständliche "Expertise" aus dem Jahr 2005 stammt und damit 11 Jahre vor dem Streitjahr ausgestellt worden ist und damit wohl keinesfalls als Beweis für die Notwendigkeit des Fitnessstudiosbesuches im Jahr 2016 dienen kann. Denn die medizinische Notwendigkeit und vor allem die ärztliche Anordnung bestimmter Übungen nach einem festen Trainingplan muss wohl unmittelbar vor dem Studiobesuch festgestellt bzw. festgelegt werden.

Bezüglich der vom Bf. in diesem Zusammenhang im Vorlageantrag ins Treffen geführten Beachtlichkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben, im Hinblick auf die angeblich im Jahr 2005 vom damals zuständigen Finanzamt Graz-Stadt erteilte Auskunft und auf die bis zur Veranlagung 2016 anstandslos als außergewöhnliche Belastung anerkannten Aufwendungen für den Besuch des Fitnessstudios, ist Nachstehendes zu entgegnen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 114, Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstanden gelassen hat, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 114, Tz 9 und die dort zitierte Judikatur).

Treu und Glauben im Zusammenhang mit Auskünften könne nur die Behörde "binden", die die entsprechenden Auskünfte erteilt hat. Daher besteht nach der Judikatur kein Schutz von Treu und Glauben, wenn für die Abgabenfestsetzung ein Finanzamt zuständig ist und die Rechtsauskunft vom BMF erteilt wurde (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 114, Tz 10 und die dort zitierte Judikatur).

Somit kann auch diesem Einwand kein Erfolg beschieden sein.

## 2) Kurkosten

a) Einzelzimmerzuschlag

Der Argumentation des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2018, wonach dieser Aufwand in Höhe von 546 € für ein "besser ausgestattetes Zimmer und die zeitlich bevorzugte Essensversorgung den Kuraufenthalt stressfreier gestaltet und sicher auch seinen Beitrag für den Erfolg der Kur geleistet hat", kann das Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Erwägungen nicht folgen:

Weshalb ein besser ausgestattetes Zimmer und bestimmte Essenszeiten für den Erfolg einer Kur, bei der wohl die Absolvierung der verordneten Therapien einen wesentlichen Beitrag für den Kurerfolg liefert, entscheidend sein sollen, wird vom Bf. nicht näher begründet und ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Es kann wohl nicht ernsthaft behauptet werden, dass der medizinisch angestrebte Kurerfolg nur bei Unterbringung in einem Einzelzimmer erreichbar ist.

Daran vermag auch der in der Beschwerdeschrift in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Umstand, dass der Bf. eine Schlafmaske benutze, nichts zu ändern. Denn es kein Grund ersichtlich, warum diese Einschlafhilfe nicht auch in einem Zweibettzimmer mit normaler Ausstattung wirkungsvoll verwendbar sein sollte.

Da demnach keine triftigen medizinischen Gründe für die Unterbringung in einem Einzelzimmer vorliegen, erweist sich dieser strittige Aufwand als nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 (vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

b) "Wellnesscard"

Der von der Kuranstalt für den Erwerb der 2-wöchigen Wellnesskurkarte - Benutzung des Studios mit Fitnessgeräten - verrechnete Aufwand in Höhe von 33,80 € stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus nachstehenden Gründen keine außergewöhnliche Belastung dar:

Eine zeitnahe, vor der Benutzung dieses Studios ausgestellte ärztliche Verordnung im Sinne der Aufstellung eines entsprechenden, detaillierten Trainingsplanes und eine Einbettung der absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung wird nicht behauptet. Die in der Beschwerdeschrift vertretene Argumentation, "dass man glaubhaft davon ausgehen kann, dass das Personal dieses Studios, welches offensichtlich in einem engen Zusammenhang mit der Kuranstalt steht, sicher eine ausreichende Schulung hat, um einen medizinischen Erfolg orthopädischer Krankheiten zu unterstützen", lässt unzweifelhaft erkennen, dass eine entsprechende kurärztliche Verordnung und Überwachung der Trainingseinheiten fehlt und damit ist diesem Aufwand die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung zu versagen.

Im Übrigen wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen unter Punkt 1) verwiesen.

c) Badetuch

Von der Kuranstalt wurde für die Überlassung eines Badetuches, das wöchentlich gewechselt wurde, für die Dauer des 3-wöchigen Kuraufenthaltes ein Betrag von 4 € verrechnet.

Nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Jänner 2018 sei das Badetuch ausnahmslos zu jeder Therapieanwendung mitzubringen gewesen. Hätte er private Badetücher verwenden wollen, hätte er für die 3 Wochen allein schon einen halben Koffer voll Badetücher mitnehmen müssen. Für ihn "privat hätte er ein paar Handtücher mitgehabt, welche er aber nur auf dem Zimmer verwendet habe" (vgl. Ausführungen in der Beschwerdeschrift).

Ein Badetuch, wie es tagtäglich zur Körperpflege Verwendung findet, stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinen Gegenstand dar, der typischerweise nur im Rahmen eines Kuraufenthaltes Verwendung findet. Die Absetzbarkeit des gegenständlichen Aufwandes als außergewöhnliche Belastung wird aber auch nicht dadurch erreicht, dass das Badetuch, wie der Bf. behauptet, ausschließlich im Rahmen der Therapieanwendungen verwendet worden sei. Denn abgesehen davon, dass er dafür einen Beweis schuldig geblieben ist, handelt es sich um keinen kurspezifischen Aufwand, weshalb es am Tatbestandserfordernis der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 mangelt.

## **Zulässigkeit 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. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Entscheidung in der hauptsächlichen Streitfrage der Absetzbarkeit von Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios als außergewöhnliche Belastung entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Auch bezüglich der Streitpunkte "Einzelzimmerzuschlag" und "Badetuch" folgt die Entscheidung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 13.5.1986, 85/14/0181); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 30. Mai 2018

