



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 15. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

a) Bescheid

Die 1947 geborene Berufungswerberin (Bw.) machte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 zu einer Behinderung im Ausmaß von 60% folgende außergewöhnliche Belastungen geltend (AS 2), die vom Finanzamt (FA) im **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 15. Juli 2010 (AS 4 und 5ff) nur teilweise anerkannt wurden:

	Erklärung Bw.	Bescheid FA
	€	€
Kennziffer		Freibetrag wegen eigener 294,00 Behinderung 504,00 Pauschbetrag VO ag. Bel.

476	Hilfsmittel	4.520,76	2.281,58
439	tatsächliche Kosten an Stelle Freibetrag	3.088,83	

Laut Vermerk des FAes vom 26. Juli 2010 wurden die Originalbelege nach einer persönlichen Vorsprache an die Bw. retourniert (AS 3).

Das FA führte in der schriftlichen Bescheidbegründung aus, Aufwendungen seien steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig, in dem die Verausgabung stattgefunden habe. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt worden seien, könnten daher nicht berücksichtigt werden. Die von der Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen seien um eine Haushaltsersparnis von € 41,84 zu kürzen. Aufwendungen für Lebensmittel, Geschirr, Nahrungsergänzungsmittel, Beruhigungsmusik "usw." würden ebenso wie Mitgliedsbeiträge an Fitnesscenter und Seminarkosten inklusive Kilometergeld keine außergewöhnliche Belastung im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988 darstellen und seien somit nicht abzugsfähig.

b) Berufung

In der Berufung vom 16. August 2010 brachte die Bw. unter Bezugnahme auf die Gliederung der Einkommensteuerklärung ua. vor:

Punkt 8.1 Kennziffer 730:

Nach dem Bruch des 12. Brustwirbels (3 Monate Gipsmieder) habe die Bw. zur Rehabilitation in das Rehabilitationszentrum WW aufgenommen werden müssen und ersuche sie daher um Anerkennung der Kosten abzüglich Haushaltsersparnis von € 49,56 (28 Tage á 7,00 abzgl. 5,23 = 49,56, Belege würden beiliegen).

Punkt 8.12 Kennziffer 476:

Anerkennung von unregelmäßigen Ausgaben für Heilbehandlungen/Ärztliche Kosten/Medikamente "etc.": Da die Bw. seit vielen Jahren unter schwerer degenerativer Wirbelsäulenerkrankung, Osteoporose sowie vielfacher Allergien leide (unter Hinweis auf Bestätigungen des Amtsarztes von 1999 und 2003 betreffend dauernde Behinderung), seien ihr viele Medikamente, die die Bw. immer wieder benötige, schon vor längerer Zeit verordnet worden. Da der Sozialversicherungsträger nur wenige bezahle, müsse die Bw. diese ärztlich verordneten bzw. empfohlenen Mittel selbst finanzieren, da sie ihre Beschwerden lindern würden. Einige Medikamente seien früher vom Sozialversicherungsträger übernommen worden, leider seit kurzem nicht mehr. Die Bw. ersuche daher um Anerkennung der vorgelegten Belege auf Grund beiliegender Verordnungspläne von Doz. X sowie der Entlassungsberichte der Kuranstalten mit Angabe von Medikamenten. Die Bw. habe die Belege nochmals kontrolliert

bzw. korrigiert (Arztkosten, Therapien, entsprechende Fahrtkosten, Selbstbehalte des Sozialversicherungsträgers und Medikamente, Kosten: € 4.253,56). Die vom FA gestrichene Position Wirbelsäulen-Übungen, Muskelaufbau/Kräftigung ersuche die Bw. anzuerkennen (Jahreskosten € 351,56, Fahrten € 307,58).

Begründung: Die Bw. habe mit therapeutischer Betreuung (Physiotherapeut J. Y) nach ihren schweren Unfällen (ua. Schädelbasisbruch, Kiefer- und Felsenbein-Fraktur Ende Dezember 2007 und Wirbelfraktur im Jänner 2009; mit 3 Monaten Gips), welche eine lange Rekonvaleszenz benötigten und dadurch eine Gesamtschwächung des Muskelkorsetts der Wirbelsäule verursachten würden, ein Wirbelsäulen- und Muskelaufbautraining im Institut Z absolviert. Dieses Training sei der Bw. sowohl von den Ärzten der Kur- und Rehab-Anstalten als auch von anderen Ärzten (Doz. X) als ganz wichtig verordnet worden. Das Training sei laut Ärzten dauernd notwendig, um eine weitere Verschlechterung der degenerativen Wirbelsäulenschäden und der Osteoporose zu stoppen. Eine Bestätigung des Hausarztes werde nachgereicht. Auch ein Seminar zur Vermeidung von Stürzen, die für die Bw. bei Osteoporose sehr gefährlich seien, ersuche die Bw. anzuerkennen, da sie nach dem Schädelbasisbruch immer wieder unter starken Schwindelattacken gelitten habe und diese erst durch verschiedene Übungen langsam überwinden habe können. Weiters ersuche die Bw. um Anerkennung des Seminarbesuches "Mentaltraining" Schwerpunkt Gesundheit (€ 112,50), da dies sehr wichtig für ihre Gesundheitsverbesserung und auch eine Hilfe gegen ihre Schlafstörungen sei (Gesamtkosten: € 4.253,56.)

Punkt 8.13 Kennziffer 439:

Tatsächliche Kosten für Diätverpflegung (kein Freibetrag): Die Bw. ersuche, zumindest einen Teil anzuerkennen, da sie von 180 getesteten Lebensmitteln bei rund 60 allergische Reaktionen habe. Die Bw. könne sehr viele preisgünstige Grundnahrungsmittel nicht essen (auch fast keine Verpflegung außer Haus), sondern müsse teure Diätzutaten und Diätbrot kaufen. Durch ihre schweren Stoffwechselstörungen dürfe die Bw. ua. folgende Lebensmittel nicht essen (nur die wichtigsten): Weizen, Dinkel, Gerste, Hefe, Soja, Käse (Kasein), alle Milchprodukte (Lactose) außer Sauerrahmbutter; Tomaten, Knoblauch, Petersilie, verschiedene Kräuter und Gewürze, Malz, Nüsse, Mandeln, Erdnüsse, rotes Fleisch von Rind, Schwein, Wild. Weiters leide die Bw. auch an Histaminintoleranz, welche sich sehr schmerzhaft ua. mit Migräne auswirke. Dazu habe die Bw. noch eine Hausstaubmilbenallergie, die in fremden Räumen oft sehr unangenehm sei. So müsse sich die Bw. von teurem Diätbrot, Diätmehl, Diätnudeln, Diätgetreide, Fisch, Geflügel und einigen Arten von Gemüse und Obst ernähren und benötige deshalb auch verschiedene Ergänzungsmittel (ärztlich verordnet/empfohlen – laut einer Beilage Dr. X "ua.") wie Vitamine, Mineralstoffe, Tees, um nicht zu sehr unter Mangelerscheinungen,

Muskelkrämpfen, Kopfschmerzen, Gelenksbeschwerden, Schlafstörungen und Osteoporose "usw." zu leiden. Da die Sozialversicherung diese nicht rezeptpflichtigen Nahrungs-Ergänzungsmittel nicht bezahle, müsse die Bw. dafür ganz aufkommen (Gesamtkosten: € 1.560,31).

Da die Behinderung der Bw. 60 % betrage, sei kein Selbstbehalt abzuziehen.

c) BVE

In der Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2010 (AS 34ff) änderte das FA den angefochtenen Bescheid betreffend außergewöhnliche Belastungen ab wie folgt:

Erstbescheid:	€	BVE:	€
Freibetrag wegen Behinderung	294,00	gelöscht	0,00
Pauschbeträge	504,00	gelöscht	0,00
nachgewiesene Kosten KZ 476	2.281,58	gelöscht	0,00
		Krankheitskosten vor Selbstbehalt KZ 730	49,00
		Selbstbehalt	-49,00
		tatsächliche Kosten KZ 439	5.206,32

Zur Begründung führte das FA aus, bei den Diätkosten könne man wählen: Entweder man beantrage den Pauschalbetrag für Krankendiätverpflegung oder man weise die tatsächlich anfallenden Kosten an Hand von Belegen nach. Bei der Bw. seien die tatsächlichen Ausgaben gewährt worden. Gemäß § 34 EStG könnten unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung nur dann bei den außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung berücksichtigt werden, wenn diese im unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung stünden. Da dies jedoch bei folgenden Kosten nicht der Fall sei, könnten diese nicht berücksichtigt werden: Honorarrechnung Dr. S (Frauenarzt) in Höhe von € 67,73, Workshop "Vorsicht Sturzgefahr - Wie bringe ich meinen Körper in Balance" der Landesregierung in Höhe von € 15,00, Veranstaltung "Mentaltraining II-Wünsche erfüllen - Ziele erreichen" im Bildungshaus Stift XX in Höhe von € 112,50 und Entspannungs-CD's - zur Verbesserung der Lernfähigkeit, opt. Gedächtnis, Meditation von GT. Beim Krankenhausaufenthalt vom 20. bis 23. Jänner 2009 im Krankenhaus YY sei pro Tag eine anteilige Haushaltsersparnis in Höhe von € 5,23 pro Tag in Abzug gebracht worden. Aufwendungen für das Fitnessstudio Institut Z inklusive Fahrtkosten könnten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn diese im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stünden (unter Hinweis auf "Krankheitskosten Rz 902"), aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich erforderlich seien (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolge versprechend erscheine) und unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge (unter Hinweis auf VwGH 22.2.2001, [98/15/0123](#)). Diese

Voraussetzungen könnten durch eine vor Beginn des Trainings im Institut Z ausgestellte ärztliche Bestätigung nachgewiesen werden. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleichgehalten werden, wenn von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet würden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse (unter Hinweis auf VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#); VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#)). Da die von der Bw. erwähnten ärztlichen Verordnungen nur ärztliche Empfehlungen, Hinweise bzw. Vorschläge seien, könnten die Aufwendungen für das Fitnessstudio Institut Z inklusive Fahrtkosten nicht berücksichtigt werden.

d) Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 16. Dezember 2010 brachte die Bw. vor:

1. Kosten für Arztrechnung Dr. S über € 67,73 (abzüglich 10 % Selbstbehalt € 6,77 = € 60,96): Diese Kosten habe die Bw. irrtümlich nicht bei Position 8.1 der Einkommensteuererklärung (Krankheitskosten inklusive Zahnersatz) angeführt. Die Bw. ersuche um Korrektur und Berücksichtigung.
2. Weiters ersuche die Bw. um Erklärung, warum die Aufwendungen von € 49,56 (Zuzahlung für Rehab-Aufenthalt WW € 196,00 abzüglich Haushaltsersparnis 28 Tage á 5,23/146,44) durch Selbstbehalt wieder abgezogen würden. Laut Angaben im Steuerbuch 2010 seien bei außergewöhnlichen Belastungen lediglich 10% Selbstbehalt zu berücksichtigen.
3. Beim Einkommensteuerbescheid vom 15. Juli 2010 sei der Freibetrag wegen eigener Behinderung § 35 Abs. 3 EStG 1988 über € 294,00 berücksichtigt worden, in der Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2010 scheine er jedoch nicht mehr auf. Die Bw. ersuche um Korrektur.
4. Aufwendungen für Z-Fitnessstudio: Therapien seien ärztlich verordnet worden, da sie im Zusammenhang mit ihrer chronischen degenerativen Wirbelsäulenerkrankung (60% Behinderung) stünden. Als Nachweis würden Kopien der vom Sozialversicherungsträger genehmigten Zuweisung von Dr. G sowie der Honorarnote des Physiotherapeuten Y beiliegen.
Vorgeschichte: Im Dezember 2007 sei die Bw. während eines ärztlich verordneten Kuraufenthaltes in [Kuranstalt] in Folge eines Kreiskollapses gestürzt und habe sich einen Schädelbasisbruch, Kieferbruch und Felsenbeinbruch zugezogen. In den folgenden Monaten im Jahr 2008 habe die Bw. unter schweren Schwindelattacken gelitten, habe daher nur wenig Bewegung und auch kein Wirbelsäulentraining machen können, was ihre chronischen Wirbelsäulen- und Gelenkprobleme noch verstärkt habe. Alle Fach- und Rehab-Ärzte (ua. auch WW 2009) hätten die Bw. auf die Notwendigkeit des Muskelaufbaues dringend hingewiesen. Die

Bw. habe daher auf Grund der Zuweisung von Dr. G im Jahr 2008 eine Therapie bei Physiotherapeut Johannes Y begonnen, welcher im Z-Gebäude seine Praxis und mit ihr heilgymnastische Übungen und Wirbelsäulenkräftigung an den für die Bw. geeigneten Geräten durchführt habe. Um diese Geräte benützen zu dürfen, müsse die Bw. Mitglied im Fitnessstudio sein. Da sich diese regelmäßigen Übungen und das "WS"[Wirbelsäulen]-Training, zusätzlich zu weiteren ärztlich verordneten Physiotherapien, die die Bw. immer wieder benötige, als hilfreich gezeigt hätten, habe die Bw. die Mitgliedschaft weitergeführt, um weiterhin unter der Aufsicht der gut ausgebildeten Trainer (auch ausgebildete Wirbelsäulen-Trainer) ihre Übungen zu machen und auch an der Wirbelsäulengymnastik (mit Physiotherapeut Y), "Gesunder Rücken" bzw. am "Sling-Training" teilnehmen zu können. Eine Kopie des Kursplans mit den für die Bw. geeigneten Trainingsstunden liege bei. Da diese regelmäßigen Übungen auf Grund der degenerativen Wirbelsäulenerkrankung sehr wichtig und ursprünglich ja auch vom Hausarzt verordnet worden seien, ersuche die Bw., diese Kosten von € 659,14 anzuerkennen.

Das Schreiben von Dr. G, Arzt für Allgemeinmedizin vom 18. August 2010 (AS 11) lautet:

"An das Finanzamt [Die Bw.] leidet unter folgenden Erkrankungen:

- degenerative Erkrankung der WS mit chronischen Schmerzen seit ca 10 Jahren*
- Osteoporose*
- Zustand nach Fractur der li Schulter, Schädelbasisfractur, Fraktur des 12. BWK, Patelliefactur li*
- Bouchard und Heberden Arthrosen beider Händ*
- mehrfache Nahrungsmittelunverträglichkeit (Lactose, Histamin)*

Diese Krankheiten erfordern regelmässige und andauernde therapeutische Übungen unter physiotherapeutischer Kontrolle und ein regelmässiges Körpertraining, welches dzt in einem Fitness Studio absolviert wird. Infolge dieses Therapiebedarfs und auch durch einen erhöhten finanziellen Aufwand in der Beschaffung geeigneter Lebensmittel entsteht der Patientin in Ihrer Lebensführung ein erheblicher finanzieller Mehraufwand."

e) Verfahren UFS

In der beim UFS aufgenommenen **Niederschrift vom 24. Jänner 2012** gab die Bw. unter Vorlage von Unterlagen an:

- Zuzahlung für Rehabaufenthalt WW € 49,56 (abzüglich Haushaltsersparnis)

Die Bw. legte eine Entlassungsbestätigung vom 1. Juli 2009 und als Beweis des Kurprogramms einen Wochenplan beginnend mit Montag 29. Juni [richtig:] 2009 sowie eine Patientenkurzinformation vor.

- Fitnessstudio € 659,14

	€
Gebühr Fitnessstudio	351,56
Kilometergeld	<u>307,58</u>
	659,14

Die Bw. verwies eingangs auf die im Akt Seite 12 befindliche amtsärztliche Bestätigung vom 12. März 2004 über nutritive Allergie und degenerative Wirbelsäulenveränderung. In der Zwischenzeit habe sie mehrere schwere Unfälle gehabt: Im Februar 2007 sei die Bw. beim Schifahren gestürzt und folgende Verletzung erlitten: Fraktur der linken Schulter, im Schiort sei sie mit Spezialverband erstversorgt worden und sei 5 Tage später in U im Spital gewesen. Am 30. Dezember 2007 während der Kur im [Kuranstalt] habe die Bw. einen Kreislaufkollaps und einen Sturz mit Schädelbasisbruch, Kieferbruch, Felsenbeinbruch, Halswirbelsäulenzerrung und Gehirnerschütterung erlitten. Sie sei damals ins Spital nach L (am selben Ort wie die Kuranstalt) gekommen. Diesbezüglich verweise die Bw. auf: Entlassungsbefund vom 8. Jänner 2008, Bericht Zentralröntgen 31. Dezember 2007, und HNO vom 4. Jänner 2008. Die Bw. habe seit diesem Sturz Tinnitus. Im Jänner 2009 habe sich beim Schifahren herausgestellt, dass die Osteoporose schlechter geworden sei, da sich die Bw. den 12. Brustwirbel gebrochen habe. Die Bw. sei von A ins Heimatkrankenhaus nach U gebracht worden. Dort sei ihr ambulant ein Spezialverband angebracht worden. Die Bw. verwies auf das Schreiben Krankenhaus U vom 27. Jänner 2009 und Ambulanzkarte Unfallchirurgie. Damit sei die Bw. ins [Spita1linWien] gegangen. Der Spezialist im [Spita1linWien] habe ihr gesagt, dass es jetzt für eine Operation zu spät sei, die Behandlung hätte sofort in A gemacht werden müssen. Jetzt habe die Bw. einen schiefen Wirbel, ein Stück sei herausgebrochen. Die Bw. verweise auf das Ambulanzprotokoll [Spita1linWien] vom 20. Februar 2009. Bezüglich des ersten Schiunfalls 2007 verweise die Bw. auf das Schreiben [Spital2inWien] vom 26. März 2007 und 11. Februar 2007.

Auf Grund dieser Verletzungen habe die Bw. die ärztliche Überweisung an den Physiotherapeuten vom 22. August 2008 (AS 43) erhalten. Nach den bewilligten 10 Einheiten habe ihr der Physiotherapeut gesagt, sie müsste selbständig Übungen im Fitnessstudio im selben Gebäude machen, um den Muskelaufbau nach den Verletzungen wiederherzustellen. Die Bw. verweise auf die vorgelegten Trainingsunterlagen des Therapeuten. Der Physiotherapeut sei mit der Bw. ins Fitnessstudio [im selben Haus] hinunter gegangen und habe ihr auf den Geräten die Übungen vorgezeigt, die sie nun selbständig laufend machen müsse.

Die Bw. fahre mit dem eigenen Auto ins Fitnessstudio nach U, da sie sich beim Tragen der Turntasche schwer tue. Führerschein und Zulassungsschein wurden kopiert. Damals (2009) habe die Bw. noch ein anderes Auto gehabt.

Nach ihren vielen Verletzungen mit Schädelbasisbruch und Wirbelsäule habe sich die Bw. auf den Heilungserfolg konzentriert und es sei ihr nicht bekannt gewesen, dass zur Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung die Sammlung von Unterlagen bereits damals nötig gewesen wäre. Die wolle noch zum Amtsarzt gehen und ihm die zeitlich nach der Bestätigung vom 12. März 2004 aufgetretenen Verletzungen schildern und ob das zu weiteren Behinderungen geführt habe. Abschließend verwies die Bw. auf das Schreiben Dr. X vom 24. Juli 2007 mit Diagnose [richtig:] cervico-encephales Syndrom und der Anordnung von Muskeltraining AS 14 und 15.

Der UFS wies im **Vorhalt vom 23. Februar 2012** die Bw. darauf hin, dass laut Urteil BFH 14.8.1997, III R 67/96, und Berufungsentscheidung UFS 16.11.2011, RV/0046-K/10, Kosten für den Besuch eines Fitnessstudios nur bei Erfüllen von 2 Voraussetzungen, nämlich ärztliche Bescheinigung vor Beginn sowie Tätigwerden von ärztlichem Personal, Heilpraktikern oder sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenem Personal, außergewöhnliche Belastungen iSd §§ 34, 35 EStG 1988 seien. Die Beweisregel der ärztlichen Anordnung vor Beginn des Besuchs des Fitnessstudios habe ihren Grund darin, dass wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung von ebenfalls der Gesundheit oder dem Wohlbefinden dienender Maßnahmen strenge Anforderungen gestellt werden müssten. Daher müsse eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit des Besuchs eines Fitnessstudios klar ergebe, noch vor Beginn der Behandlung vorliegen. Die Empfehlung eines Physiotherapeuten reiche dafür nicht aus. Die Bestätigung von Dr. G vom 18. August 2010 liege zeitlich nach Beginn des Besuchs des Fitnessstudios im Jahr 2009. Als zeitlich vor Beginn des Besuchs des Fitnessstudios liege nur eine Verordnung des Arztes Dr. G vom 22. August 2008 an einen Physiotherapeuten über 10x Massage und 10x Heilgymnastik vor. Aus den Kopien 2 Seiten Schreiben von Dr. X vom 22. Juli 2007 sei ein zweifelsfreier Zusammenhang der Diagnose "cervico-encephales Syndrom" mit einer Anordnung "Muskeltraining" nicht ohne weiteres zu entnehmen, da aus den Kopien nicht ersichtlich sei, wie diese beiden Seiten zusammenhängen und auch keine Unterschrift des Arztes vorliege. Vielleicht wäre die nochmalige Vorlage des Originalschreibens hilfreich. Darüber hinaus sei jedoch zu beachten, dass sich einzig aus der Angabe "Muskeltraining" ohne Nennung der notwendigen Übungen die medizinische Notwendigkeit eines Fitnessstudios noch nicht in der von der Rechtsprechung geforderten Klarheit ergebe. Den von der Bw. vorgelegten Krankenhausberichten sei eine ärztliche Verordnung eines Fitnessstudios mit Angabe der Übungen ebenfalls nicht zu

entnehmen. Dem Finanzamtsakt liegt nur die 3. Seite des ärztlichen Entlassungsberichts des [Kuranstalt] mit "Vorschläge für weitere diagnostische und therapeutische Maßnahmen: Selbständige Fortsetzung der heilgymnastischen Übungen (Mitgabe eines individuellen Übungsprogramms)" ein. Gegebenenfalls wäre die Vorlage des vollständigen Schreibens und des genannten "individuellen Übungsprogramms" beim UFS erforderlich. Jedoch sei zu beachten, dass als weitere Voraussetzung, die Aufsicht zumindest eines Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person bei den Übungen (Sportlehrer nicht ausreichend) erforderlich sei.

Dem beigelegten Urteil des deutschen BFH vom 14.8.1997, III R 67/96, sei zu der mit Österreich vergleichbaren Rechtslage zu entnehmen: "Sportliche Übungen zur allgemeinen Muskelkräftigung, ein Herz-Kreislauf-Training und eine Wirbelsäulen- und Muskeldehnungsgymnastik, wie im Falle des Klägers, könnten diesen Anforderungen allenfalls genügen, wenn ihr Umfang und ihre Durchführung im einzelnen nicht im wesentlichen dem Patienten selbst oder einer selbständig handelnden, zur Ausübung der Heilkunde nicht zugelassenen Person - wie einem Sportlehrer - überlassen sind, sondern nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung ... eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person durchgeführt werden, was eine regelmäßige und intensive Betreuung voraussetzt, wie sie insbesondere im Falle einer ärztlich verordneten und verantworteten Krankengymnastik gegeben ist."

Im vorliegenden Fall sei die Bw. dafür beweispflichtig, dass die Übungen nicht nur unter eigener oder Verantwortung und Aufsicht eines (nur) Sportlehrers sondern nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person durchgeführt wurden.

Die Bw. gab in dem am **20. März 2012 im UFS abgegebenen Schreiben** an, laut amtsärztlicher Bestätigung liege bei ihr seit 2003 eine degenerative Wirbelsäulenveränderung mit Schmerzzuständen und diversen Nebenwirkungen vor (60 % Behinderung), welche regelmäßig physikalische Behandlungen, Heilgymnastik und Massagen erfordere, welche die Bw. auf Dauer zeitlebens brauchen werde. Die Bw. sei auch mehrmals zu ärztlich verordneten Kuraufenthalten und Rehabilitationsaufenthalten geschickt worden, bei denen sie therapeutische Übungen erlernt habe mit dem ärztlichen Hinweis, diese nach der Kur weiterzuführen, um eine weitere Verschlechterung der Wirbelsäulenerkrankung zu verlangsamen. Seit ihrem schweren Unfällen mit Knochenbrüchen (2/2007 Schulterfraktur; 12/2007 Schädelbasis-, Felsenbein- und Kieferfraktur; 1/2009 Wirbelfraktur; 8/2011 Rippen- und Schlüsselbeinfraktur) sowie Osteoporose, benötige die Bw. noch mehr Behandlungen sowie spezielles Muskeltraining. Beim Rehabilitationsaufenthalt in L und Rehab-Aufenthalt am W, M, habe die Bw. auch

einige Übungen an Geräten kennengelernt, welche noch wirksamer seien als normale Heil- bzw. Krankengymnastik. Im Entlassungsbericht der Sonderkrankenanstalt Thermenhof L vom 3. Juni 2007 (Rehab nach Schulterfraktur) werde auf die Fortsetzung der heilgymnastischen Übungen ärztlich hingewiesen. Kopien des ärztlichen Entlassungsberichts sowie einiger Übungspläne würden beiliegen. Weiters liege der "Auszug aus der Krankengeschichte" des Rehabilitationszentrums WW vom 3. Juli 2009 bei (Rehab-Aufenthalt nach Wirbelfraktur 5-7/2009), in dem auf das Eigenübungsprogramm hingewiesen werde, sowie Kopien eines wöchentlichen ärztlichen Therapieplanes und Trainingsanleitungen.

Die Bw. habe auf dieses ärztliche Anraten (siehe oben) im Institut Z in U nach ihren Unfällen und dem Rehabilitationsaufenthalt unter therapeutischer Anleitung weiter trainiert, um das noch immer geschwächte Muskelkorsett als Unterstützung für meine verletzte Wirbelsäule weiter zu kräftigen. Diese speziellen Übungen seien vom selbständigen Physiotherapeuten Johannes Y (Kassenvertrag und zur Ausübung der Heilkunde zugelassene Person, mit Praxis im Institut Z), den sie auf Grund der ärztlichen Verordnung von Dr. G vom Jahr 2008 bereits gekannt habe, gezielt für die Bw. erstellt und mit ihr eingeübt und kontrolliert worden. Da die Bw. bereits einige Erfahrung auf Grund ihrer Vorerkrankungen habe, habe sie dazu nur zwei Therapiestunden von Therapeut Y benötigt, um diese therapeutischen Übungen zu erlernen (Rechnungsbetrag € 90,00). Kopien der Rechnung vom 3. August 2009 sowie des Trainingsplanes würden beiliegen. Weitere Kontrollen und zusätzliche Übungen (auf Basis bzw. als Ergänzung der Übungen von Physiotherapeuten Y) habe die Bw. vom Heilmasseur und Wirbelsäulentrainer WH (im Institut Z angestellt) erhalten, der auf Grund seiner Ausbildung dazu befugt sei und ihr Training regelmäßig überprüfte. Kopien der Visitenkarte von WH, Heilmasseur und Wirbelsäulentrainer ("speziell geschultes Personal", "fachkundige Person"), sowie des von WH verfassten Trainingsplans würden beiliegen. Da die Bw. damals nicht gewusst habe, dass diese Trainingspläne für ihre Arbeitnehmerveranlagung wichtig seien, habe sie nicht darauf geachtet, ob diese vollständig ausgefüllt seien, da sie ja nur für die Bw. als Trainingsunterlage gedacht gewesen seien. Die Handschrift von WH sei jedoch eindeutig erkennbar.

Der Hinweis, die Empfehlung eines Physiotherapeuten reiche nicht aus, sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, noch dazu, wo sie sich auf ärztlichen Hinweis bzw. Verordnung dieses Trainings-Programm erstellen lassen und aufgenommen habe. Nach ihren oftmaligen physikalischen Behandlungen wisse die Bw., dass der zuweisende Arzt die Behandlung (zB Wirbelsäulen-Heilgymnastik) verordne. Welche Übungen, wie speziell, in welcher Form, lege dann der ausgebildete befugte Physiotherapeut speziell nach dem Zustand des Patienten fest, führe diese mit dem Patienten durch bzw. leite den Patienten zur selbständigen Weiterführung an.

Die Bw. lege auch drei Kopien der Verordnungspläne von Dr. X mit den jeweiligen unterschriebenen Honorarnoten bei, aus denen die Vermerke vom 22. Jänner 2007: u.a. "HWS-Übungen, Kraftaufbau", vom 27. Juli 2007: "Muskeltraining" (beziehe sich laut Diagnose auf die Wirbelsäule) und vom 27. September 2007: "HWS-Übungen" ersichtlich seien. Da degenerative Wirbelsäulenerkrankung der Bw. - wie schon eingangs erwähnt - dauernd Behandlungen erfordere, seien diese Vermerke nach wie vor gültig. Die Verordnungen von Dr. X seien zwar nicht unterschrieben, jedoch verweise die Bw. betreffend Handschrift und Unterschrift auf die dazugehörigen Honorarnoten.

Weiters lege die Bw. einen medizinischen Artikel bezüglich Osteoporose von Dr. NB bei, in dem dieser auf die regelmäßige Bewegungstherapie (3-4 mal wöchentlich Training, u.a. Krafttraining, Aerobic, kraftbetonte Heilgymnastik, gezieltes Kräftigungstraining an Geräten usw.) hinweise, um die Knochen zu stärken. Dies sei in der Situation der Bw. besonders wichtig, da ihr vielen Knochenbrüche auch durch die bestehende Osteoporose bedingt seien (siehe Knochenstoffwechsel-Diagnostik der Osteoporoseambulanz des Landesklinikums B vom 25. November 2011).

Somit sei ersichtlich, dass die Bw. dieses mühsame und anstrengende Training im Institut Z nicht aus Wellness-Gründen oder um abzunehmen mache, sondern unter therapeutischer Anleitung und Kontrolle die gezielten Übungen für ihre Wirbelsäule und als Therapie wegen ihrer Osteoporose durchführt habe und noch immer durchführe, um eine weitere Verschlechterung ihres Gesundheitszustandes zu verlangsamen. Da die Bw. im Jahr 2009 noch nicht gewusst habe, dass sie für dieses Wirbelsäulen-Training jeweils eine ärztliche Verordnung benötige, verweise die Bw. auf die diversen von den Kurärzten bzw. Kur-Therapeuten für sie zusammengestellten Übungen (Kopien würden beiliegen), die die Bw. nun in ähnlicher Form laut Trainingsplan des Physiotherapeuten regelmäßig an den Geräten des Instituts Z absolviere bzw. wo sie an der von Therapeuten geleiteten Wirbelsäulengymnastik und anderen empfohlenen Trainingsmöglichkeiten teilnehmen könne. Die Bw. gab ihre Körpergröße mit 160,5 cm und ihr Gewicht mit ca. 57 kg an.

Das FA führte in der **Stellungnahme vom 8. Juni 2012** unter Zitierung der Lohnsteuerrichtlinien aus, eine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988

- dürfe nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen (Rz 826),
- müsse außergewöhnlich sein (Rz 827),
- müsse zwangsläufig erwachsen (Rz 828 ff),

- müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Rz 883 ff) und
- dürfe nicht unter ein Abzugsverbot fallen (Rz 837).

Alle Voraussetzungen müssten zugleich gegeben sein. Liege daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrige sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit (und umgekehrt). Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen sei ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend mache, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten würden, die also im täglichen Leben üblich seien, würden keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen hätten oder behindert seien.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gelte, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliege (was vor 20 Jahren noch als Luxus gegolten habe, sei heute vielfach durchaus alltäglich), sei hier auf eine dynamische Betrachtungsweise zu achten (unter Hinweis auf Doralt, Kommentar zum EStG, § 34 Tz 30ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "Wellness"), könne es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem **hinreichenden Zusammenhang** mit einer Krankenbehandlung stünden, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen (unter Hinweis auf UFS RV/0427-G/06 vom 11.12.2006, RV/0046-K/10 vom 16.11.2011). Es möge bedacht werden, dass auch die Symptome (Schmerzen des Bewegungsapparats - "Kreuzschmerzen") bei Personen im Lebensabschnittsalter, dem die Bw. angehöre, in der heutigen Zeit **"normal"** geworden seien.

Im gegenständlichen Fall würden Kosten für einen privatwirtschaftlich organisierten Fitness Club ("Z lifestyle club") geltend gemacht. Es würden sich also mehr oder weniger gleichgesinnte Personen treffen, die etwas für ihre Gesundheit tun wollten ("Clubgedanke"). Der oben angesprochene Wertewandel (erhöhtes Gesundheitsbewusstsein) bringe es mit sich, dass Ausgaben dafür grundsätzlich nicht mehr außergewöhnlich seien. Eine Trennung nach den jeweiligen Anlass gebenden Schicksalen würde jedenfalls zu Steuergerechtigkeit führen. Gleiche Kosten (Clubbeiträge) könnten je nach **Gesundheitszustand** der jeweiligen Person einmal steuerlich abzugsfähig und das andere mal nicht abzugsfähig sein. Die Zwangsläufigkeit allein reicht jedenfalls nicht.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass auch für das folgende Veranlagungsjahr 2010 eine Berufung ua in der gleichen Sache offen sei. Auch hier würden die Kosten für das Fitnesscenter für ein gesamtes Jahr geltend gemacht (1.579,78 Euro). Daneben sei aber auch

eine verordnete Physiotherapie (10 Einheiten verteilt auf ein Jahr) absolviert worden. Daher könne auch die Zwangsläufigkeit für das Fitnesscenter angezweifelt werden. Das FA vertrete die Ansicht, dass die Kosten für das "Fitnesscenter" nicht abzugsfähig seien, weil es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehle.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Erlässen geäußerte Rechtsansichten des BMF sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt rechtlich nicht verbindlich.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 können außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie

- außergewöhnlich sind,
- zwangsweise erwachsen und
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988), der bei einem Einkommen

	€		€	%
von höchstens	7.300,00			6
mehr als	7.300,00	bis	14.600,00	8
mehr als	14.600,00	bis	36.400,00	10
mehr als	36.400,00			12

beträgt.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988).

Laut Lohnzettel des AG (siehe jeweils letzte Seite Erstbescheid bzw. Berufungsvorentscheidung) bezog die Bw. im Jahr 2009 bei ihren Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit auch sonstige Bezüge.

	€
Einkommen	24.625,56
"Topf-Sonderausgaben" § 18	-730,00
Spenden § 18	<u>-54,00</u>
	23.841,56
sonstige Bezüge laut Lohnzettel	4.472,60
Sozialversicherungsbeiträge f. sonst. Bez.	<u>-349,52</u>
Bemessungsgrundlage Selbstbehalt	27.964,64
= 10% Selbstbehalt Bw.	2.796,46

Laut § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Weiters kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 (siehe weiter unten) und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 bestimmt: Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag nach Abs. 3 zu.

Laut **amtsärztlicher Bestätigung** vom 12. März 2004 (AS 12) gilt für die Bw. seit 2003 ein Grad der Behinderung von 60% wegen nutritiver Allergien und degenerativer Wirbelsäulenveränderung. Weiters benötigt die Bw. laut Amtsarzt eine Krankendiätverpflegung.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 steht der Bw. auf Grund der amtsärztlichen Bestätigung grundsätzlich ein Freibetrag von € 294,00 zu.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages - im Fall der Bw. € 294,00 - auch die tatsächlichen Kosten im Zuge des § 34 Abs. 6 (siehe oben) geltend gemacht werden.

Zusammenfassend bedeutet das, dass außergewöhnliche Belastungen grundsätzlich dem einkommensabhängigen Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 unterliegen.

Als Ausnahme stehen Ausgaben für außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit einer Behinderung ohne Anwendung des Selbstbehaltes entweder in Höhe eines vom Ausmaß der Behinderung abhängigen Freibetrages (§ 35 Abs. 3 EStG 1989) oder der tatsächlichen Kosten (§ 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988) zu. Die gleichzeitige Zuerkennung des Pauschbetrages und der tatsächlichen Kosten ist jedoch nicht zulässig (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG-Kommentar, Manz, § 35 Anm. 47).

Laut Vorlageantrag begehrt die Bw. gegenüber der Berufungsvorentscheidung die zusätzliche Anerkennung folgender Kosten:

▪ **Kosten für Arztrechnung Dr. S € 67,73**

Laut Zahlungsbestätigung des Facharztes für Frauenheilkunde Dr. S vom 18. November 2009 (AS 23, 40) wurden für diesen Betrag die dort angegeben Sonderleistungen "UB-Sono" und Brustkontrolle an der Bw. vorgenommen.

	€
Zahlung Bw.	110,00
Ersatz Sozialversicherung	<u>-42,27</u>
	67,73

Grundsätzlich stellen Krankheitskosten (Kosten der Heilbehandlung) immer eine außergewöhnliche Belastung dar (und können nicht von einer Behinderung abhängig gemacht werden), da sie außergewöhnlich sind und den Betroffenen zwangsläufig erwachsen.

Außerhalb einer Behinderung angefallene Krankheitskosten unterliegen jedoch gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 einem Selbstbehalt, nur auf Krankheitskosten im Zusammenhang mit einer Behinderung ist der Selbstbehalt nicht anzuwenden (§ 34 Abs. 4 letzter Teilstrich, § 35 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988, siehe weiters Baldauf in Jakom, 4. Auflage, § 34 Tz 53).

Die Bw. trat der Annahme des FAes in der Berufungsvorentscheidung nicht entgegen, wonach die Behandlung des Frauenarztes Dr. S in Form von Unterbauchsonografie und Brustkontrolle nicht im Zusammenhang mit der vom Amtsarzt festgestellten Behinderungen wegen nutritiver Allergien und degenerative Wirbelsäulenschäden stehen.

Da die € 67,73 damit jedenfalls den Selbsthalt in Höhe von € 2.796,46 (10% des Einkommens gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988) nicht übersteigen, war nicht weiter zu ermitteln, ob die Konsultierung eines Privatarztes überdies medizinisch indiziert war.

▪ **Zuzahlung für Rehabaufenthalt WW € 49,56 (abzüglich Haushaltsersparnis)**

Dem FA-Akt liegt auf Seite 41 ein Schreiben des Sozialversicherungsträgers vom 20. April 2009 ein, in dem ein Abschlussheilverfahren in der Einrichtung WW bewilligt wird (Kostenübernahme). Im Entlassungsbericht vom 1. Juli 2009 bestätigt das Rehabili-

tationszentrum WW den Aufenthalt der Bw. vom 20. Mai bis 1. Juli 2009. Dem für die Bw. erstellten Wochenplan beginnend mit Montag 29. Juni 2009 ist beispielsweise für den gesamten Aufenthalt zu entnehmen: Therapieplan mehrmals pro Tag mit Angabe der Uhrzeit: Holz, Gartentherapie, Einzeltherapie, Gangschulung Gymnastik, Massage, Fußreflex, Schwimmen Technik, Tanztherapie; auf der Rückseite: Schwimmen, Eigenübungen Physio und Fahrrad Physio mit Vorschreibung selbständiger Durchführung in bestimmten Zeiträumen.

Es liegen somit die beiden von der Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#)) für eine Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung geforderten Voraussetzungen Zuschuss vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung zum Kuraufenthalt und kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung vor.

Der Entlassungsbestätigung vom 1. Juli 2009 und der Patientenkurzinformation des Rehabilitationszentrums WW ist als Grund des Aufenthaltes ein Privatunfall am 18. Jänner 2009 und die Diagnose Wirbelbruch (Fract.corp.vert.Th XII) zu entnehmen. Dem Schreiben des [SpitalinWien] vom 20. Februar 2009 ist zu entnehmen, dass die Bw. am 18. Jänner 2009 stürzte und sich die Brustwirbelsäule (BWS) mit der Diagnose Bruch des 12. Brustwirbels (Frac. BWK XII) verletzte. Auf Grund dieser Diagnose ist das Vorbringen der Bw. glaubhaft, dass die Verletzung auf die in der amtsärztlichen Bestätigung vom 12. März 2004 festgestellten Behinderung der degenerativen Wirbelsäulenveränderung zurückzuführen ist. Da somit der Kuraufenthalt im Rehabilitationszentrum WW im Zusammenhang mit einer amtsärztlich festgestellten Behinderung steht, ist gemäß § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988 der Selbstbehalt nicht anzuwenden.

▪ **Freibetrag Behinderung € 294,00**

Die Bw. begehrt das Ansetzen des Freibetrages wegen Behinderung 60% in Höhe von € 294,00.

Zu bedenken ist, dass gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 **an Stelle** des Freibetrages des Abs. 3 die tatsächlichen Kosten im Zuge des § 34 Abs. 6 (im vorliegenden Fall letzter Teilstrich: wegen Behinderung) geltend gemacht werden können.

Laut bereits genannter amtsärztlicher Bestätigung vom 12. März 2004 bestehen eine Behinderungen der Bw. wegen degenerativer Wirbelsäulenerkrankung und nutritiver Allergien.

Tatsächlich angefallene Kosten für diese Behinderungen wurden vom FA bereits steuerlich anerkannt, sodass eine **zusätzliche** Berücksichtigung des Freibetrages daher nicht möglich ist. Das gilt auch für die in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten tatsächlichen

Kosten für Krankendiätverpflegung (keine Anwendung von § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl 1996/303 in der geltenden Fassung).

▪ **Fitnessstudio € 659,14**

Die Rechtsprechung hat den Grundsatz entwickelt, dass für die Anerkennung von Mitgliedsgebühren für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung die Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) dieser Ausgabe durch ein vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios ausgestelltes ärztliches Zeugnis nachgewiesen werden muss, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches ergeben. Da das in seinem Inhalt bereits wiedergegebene Schreiben von Dr. G vom 18. August 2010 (AS 11) nach dem berufsgegenständlichen Zeitraum Kalenderjahr 2009 verfasst wurde, kann dieses im vorliegenden Fall nicht als Beweismittel herangezogen werden. Einem ärztlichen Zeugnis bzw. Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn 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 (vgl. VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#), VwGH 25.4.2002, [2000/15/0139](#), VwGH 22.2.2001, [98/15/0123](#), betreffend Kuraufenthalt; UFS 24.9.2008, RV/0973-L/07, UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07, UFS 16.11.2011, RV/0046-K/10 betreffend Fitnessstudio).

Die Beweisregel der ärztlichen Anordnung vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios hat ihren Grund darin, dass wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung von ebenfalls der Gesundheit oder dem Wohlbefinden dienender Maßnahmen strenge Abforderungen gestellt werden müssen (vgl. VwGH 22.12.2004, [2001/15/0116](#), betreffend Kuraufenthalt).

So stellte der UFS in der Entscheidung vom 24.9.2008, RV/0973-L/07 fest: "Als allgemein bekannt darf vorausgesetzt werden, dass es sich bei Ausgaben für ein Fitnesscenter nach allgemeinem Verständnis um solche 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."

Zur der mit Österreich vergleichbaren Rechtslage stellte der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 14.8.1997, III R 67/96, fest, dass

1. Aufwendungen für die Ausübung eines Sports (hier: Besuch eines ärztlich betreuten Sportstudios) als Krankheitskosten nur dann außergewöhnliche Belastungen sein können, wenn der Sport nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person betrieben wird, um eine

Krankheit oder ein Gebrechen zu heilen oder zu seiner Besserung oder Linderung beizutragen, und

2. der Nachweis, dass die Ausübung des Sports für die Heilung oder Linderung einer Krankheit erforderlich ist, durch eine im Vorhinein ausgestellte amts- oder vertrauensärztliche Bescheinigung geführt wird.

Als zweites Erfordernis zur Abgrenzung einer tatsächlicher Krankenbehandlung von einem bloßen Wellnessaufwand – neben der bereits erwähnten ärztlichen Anordnung vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios – ist daher das Tätigwerden von zumindest Heilpraktikern oder sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Personen erforderlich.

Im vorliegenden Fall verordnete der Arzt für Allgemeinmedizin Dr. G am 22. August 2008 (AS 43) – somit vor Beginn des Besuchs des Fitnessstudios - der Bw. unter Erstellung der Diagnose Cervikalsyndrom (CVS), Lumbalgie und Scherzen 10 Einheiten Massage und 10 Einheiten Heilgymnastik (HG) beim Physiotherapeuten Johannes Y , [Straße], in U. Laut vorliegender Honorarnote von Johannes Y (AS 44) nahm die Bw. bei ihm zwischen dem 13. August und 3. Dezember 2008 Behandlungstermine war. Glaubwürdig ist das Vorbringen der Bw., dass ihr der Physiotherapeut zur weiteren Behandlung Übungen an den Geräten in dem im selben Haus befindlichen Fitnessstudio Z vorzeigte, damit die Bw. diese dort fortsetzen konnte. Die Bw. legte dem UFS dazu mehrere Trainingspläne und Trainingskarten vor (zB 3. August 2009, 3. September 2009, 12. Jänner 2009) die als Trainer den Namen des Physiotherapeuten J. Y aufweisen. Die Trainingskarte vom Herbst 2009 nennt als Trainer WH, der vom Beruf Heilmasseur, Energetiker und Wirbelsäulentrainer ist. Es kann somit für das berufsgegenständliche Jahr 2009 festgestellt werden, dass die Bw. die Übungen im Fitnessstudio unter Anleitung und Verantwortung von zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person ausübte.

Dass die ärztliche Anordnung vom 22. August 2008 auf Übungen bei einem Physiotherapeuten lautete, nimmt dem Besuch des Fitnessstudios nicht den Charakter einer außergewöhnlichen Belastung, da die weiterführende Verordnung der Physiotherapeuten und seiner Überwachung der Übungen durch die Eintragung auf den Trainingsplänen und Trainingskarten dokumentiert ist. Auf Grund der vom Arzt Dr. G im Schreiben vom 22. August 2008 erstellten Diagnose und den vom Physiotherapeuten angeordneten laufenden Übungen an den Geräten des Fitnessstudios kann ausgeschlossen werden, dass die Bw. das Fitnessstudio aus Gründen der Wellness oder des Wohlbefindens aufsuchte sondern dafür tatsächlich gesundheitliche Gründe vorlagen.

Laut Zahlungskalender des Fitnessstudios Z (AS 22,42) zahlte die Bw. im Kalenderjahr 2009 insgesamt € 351,56 an Mitgliedsbeiträgen. Weiters beehrte die Bw. für 2 Termine wöchentlich in 24 Wochen (48 Termine) die Kosten der An- und Abreise zum/vom Fitnessstudio in Höhe von € 307,58 ($18 \text{ km} \times 48 = 864 \times \text{Kilometergeld } € 0,356 = 307,58$), die ebenfalls als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, da diese im Zusammenhang mit der Erkrankung (die Wirbelsäulenschwäche erschwert der Bw. das Tragen der Tasche mit der Übungskleidung) stehen.

	€
Gebühr Fitnessstudio	351,56
Kilometergeld	<u>307,58</u>
	659,14

Im Grunde nach richtig, geht auch das FA davon aus, dass ein hinreichender Zusammenhang des Besuches des Fitnessstudios mit einer Krankenbehandlung der Bw. besteht. Verfehlt ist jedoch die Unterstellung, die durch die Krankenbehandlung zu lindernde oder zu beseitigende Behinderung sei als "Kreuzschmerzen" bei der damals 62 Jahre alten Bw. " [alters]normal". Wie bereits zum Berufungspunkt Zuzahlung WW festgestellt wurde, liegen eine Reihe von medizinischen Diagnosen vor Beginn des Fitnessstudiobesuches vor, wonach die Bw. an den Folgen eines Wirbelbruches verursacht durch eine degenerative Wirbelsäule leidet. Demnach liegt – auch im Sinne der Außergewöhnlichkeit des § 34 Abs. 2 EStG 1988 – eine Belastung vor, die höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen derselben Altersgruppe erwächst.

Da der Besuch eines Fitnessstudios medizinische indiziert ist, eine ärztliche Verordnung zu einem Physiotherapeuten vorliegt und dieser zur weiteren Behandlung auf den Geräten des im selben Haus gelegenen Fitnessstudios die medizinisch indizierten Übungen vorführte, damit die Bw. diese Übungen nach einem erstellten Übungsplan und unter Aufsicht des Therapeuten und eines Heilmassseurs (Heilpraktiker oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person) selbst ausüben konnte, ist es unerheblich, dass die Bw. zu den aufgetragenen Übungen auf den dafür notwendigen Geräten ein als "Club" bezeichnetes Fitnessstudio aufsucht. Auf Grund der medizinisch mehrfach festgestellten Behinderung der Bw. kann kein "gemeinsamer Clubgedanke" zur Freizeitgestaltung mit den anderen Besuchern des Fitnessstudios festgestellt werden.

Das FA trat auch nicht der im Vorhalt vom 3. Mai 2012 mitgeteilten und (nach Vorsprache der Bw.) in freier Beweiswürdigung getroffenen Feststellung des Referenten nicht entgegen, dass die Bw. den Fitnessstudiobesuch nicht aus Gründen der Wellness (kein Übergewicht bei 57 kg mit 160,5 cm Körpergröße) sondern wegen ihrer gesundheitlichen Probleme absolviert. Davon

hatte sich im Übrigen auch das FA überzeugen können, denn die Bw. sprach auch dort persönlich vor (vgl. Aktenvermerk Seite 3).

Da die Kosten Fitnessstudio und Zuzahlung WW durch die Behinderung der Bw. laut amtsärztlicher Bestätigung vom 12. März 2004 hervorgerufen wurden, unterbleibt eine Anwendung des Selbstbehalts (§ 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988).

tatsächliche Kosten aus eigener Behinderung:	€
laut FA	5.206,32
Rehab WW	49,56
Fitnessstudio	<u>659,14</u>
laut UFS	5.915,02

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2009

Wien, am 19. Juni 2012