

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, Adresse, St.Nr. 1, gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. Juni 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **Folge gegeben** und der angefochtene Bescheid abgeändert.

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

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 machte die Beschwerdeführerin (Bf) neben anderen, nicht in Streit stehenden Aufwendungen und neben der Beantragung eines Freibetrages wegen Vorliegens einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 30 % unter der Kennzahl 476 (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) Ausgaben von 2.031,36 € geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14. Juni 2013 wurden diese Kosten nur teilweise im Ausmaß von 981,64 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Begründend wurde dazu angeführt, dass als Kosten der Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, gelten würden. Nicht abzugsfähig seien jedoch Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Die geltend gemachten Aufwendungen für das "health

- medizinisches Training" der Elisabethinen (Fitnesscenter) stellten keine Kosten der Heilbehandlung dar und könnten daher nicht berücksichtigt werden.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung ersuchte die Bf, Aufwendungen in Höhe von 1.049,72 € für das "health - medizinisches Training" am Krankenhaus der Elisabethinen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Diese medizinischen Trainingsmaßnahmen seien der Bf verordnet worden. Ein fachärztliches Gutachten, aus dem die Notwendigkeit hervor gehe, liege bei.

Der Betrag von 1.049,72 € setzt sich aus dem Starterpauschale inkl. ärztlichecheck (129,00 €) sowie den im Jahr 2012 geleisteten monatlichen Mitgliedsbeiträgen zusammen.

Einem mit 24. Juni 2013 datierten fachärztlichen Gutachten von Dr. CD, Facharzt für Physikalische Medizin & Rehabilitation, ist eine fachärztliche Untersuchung der Bf am 16. Februar 2012 zu entnehmen.

Folgende Diagnosen sind im Gutachten angeführt:

chron. rezid. Lumbago, Gonarthrose re, Zn. Kniegelenkproth. Implantation li Nov 2011, art. Hypertonie, Hypercholesterinämie, generalis. Sarkopenie, funktionelle Defizite betreffend der systemischen kardiopulmonalen Ausdauer, der lokalen muskulären Ausdauer, Kraft und Koordination in beiden unteren Extremitäten und des Rumpfes.

Auf Grund der bestehenden funktionellen Einschränkungen und Diagnosen sind im Gutachten folgende trainingstherapeutischen Ziele formuliert:

Steigerung der systemischen kardiopulmonalen Ausdauerleistungsfähigkeit, Steigerung der lokalen muskulären Kraft und Ausdauer der Rumpf- und der unteren Extremitätenmuskulatur, Verbesserung der koordinativen Fertigkeiten in beiden unteren Extremitäten, Trainingsmaßnahmen zur Sekundärprävention bei art. Hypertonie und Hypercholesterinämie.

Wegen der bestehenden Diagnosen und funktionellen Einschränkungen sei am 16. Februar 2012 eine Dauerverordnung eines medizinischen Trainings mit folgenden Einzelmaßnahmen erfolgt:

zwei- bis dreimal wöchentliches

Ausdauertraining auf dem Oberkörperergometer und Sitzfahrrad je 10 min. mit monatlicher Steigerung um 5 min bis insges. 30 min, Trainings-HF zw. 110 bpm;

Krafttraining auf Easy line Geräten mit folgenden Übungen: Low back, Abd. crunch, Low row, Shoulder und Chest press, Vert. Traction, Leg ext. mit je 16 – 20 Reps, 1 Satz;

Sensomotoriktraining auf instabilen Unterlagen und Dehnen der Schlüsselmusk. der UE;

Dehnübungen für die ischiocrurale und Schultermuskulatur unter Aussparung der rumpfstabilis. Muskulatur.

Die Indikation und Notwendigkeit eines medizinischen Trainings* und dessen Durchführung in besonders qualifizierten Einrichtungen** bei oa. Diagnosen sei durch

zahlreiche wissenschaftliche Studien und Guidelines belegt*** (Anmerkung der RichterIn: die entsprechenden Quellen sind im fachärztlichen Gutachten angeführt).

Medizinisches Training führe bei oa. Diagnosen und Behinderungen zu einer Risikosenkung für eine Verschlimmerung der Erkrankung und des Neuauftretens oder Verschlimmerung bereits bestehender Krankheitsfolgen sowie im Regelfall zu einer Linderung bestehender Krankheitsfolgen und Behinderungen. Andere, ein medizinisches Training ersetzende oder gelindere Maßnahmen seien wissenschaftlich nicht belegt.

* In Abgrenzung zu einer bloß körperlichen Ertüchtigung in einem Fitnessstudio oder einer allgemein gehaltenen ärztlichen Empfehlung unterscheide sich medizinisches Training dadurch, dass vor deren Durchführung eine eingehende ärztliche Untersuchung durchgeführt werde und auf Basis der jeweiligen Bedürfnisse, Einschränkungen und Risiken eine detaillierte ärztliche Trainingsverordnung bzw. ein medizinischer Trainingsplan erstellt werde und das Training unter ärztlicher und fachkundiger Supervision in dafür qualifizierten Einrichtungen durchgeführt werde.

**Solcherart qualifizierte Einrichtungen müssten die Empfehlungen für das Level 4 und 5 der "Recommendations for Cardiovascular Screening, Staffing and Emergency Policies at Health/Fitness Facilities"; Circulation 1998, 97:2283-2293 erfüllen.

Einem Bescheid des Bundessozialamtes vom 3. August 2011 zufolge wurde der Bf als Ergebnis einer Untersuchung vom 11. April 2011 ein Gesamtgrad der Behinderung von 30 % bescheinigt. Die Behinderung besteht auf Grund einer Gonarthrose bds., eines Hallux valgus bds. sowie einer arteriellen Hypertonie. Dagegen wurde den Wirbelsäulenveränderungen kein Krankheitswert zuerkannt bzw. bedingten diese keine dauernde Behinderung.

Mit Schreiben vom 8. August 2013 wurde die Bf zur Ergänzung ihrer Berufung aufgefordert.

Eingangs wurde sie darauf hingewiesen, dass zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten nur solche zählen würden, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet würden und die aus medizinischen Gründen nachweislich zur Heilung erforderlich seien, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängen würden.

Das fachärztliche Gutachten mit den Trainingsanweisungen sei am 24. Juni 2013 erstellt worden, wogegen die Mitgliedsbeiträge für den Zeitraum Februar bis Dezember 2012 geleistet worden seien.

Nach der Rechtsprechung müsse die Zwangsläufigkeit von Mitgliedsbeiträgen für ein Fitnessstudio durch ein vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios ausgestelltes ärztliches Gutachten, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer des Fitnessstudiobesuches ergäben, nachgewiesen werden, damit eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erfolgen könne. Der Grund liege darin, dass wegen der schwierigen Abgrenzung von ebenfalls der Gesundheit dienenden Maßnahmen strenge

Anforderungen gestellt werden müssten (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, betreffend Kuraufenthalt).

Weiter wurde um Mitteilung ersucht, ob bei Einschreibung in dieses Studio generell ein ärztecheck durchgeführt werde, welcher Arzt diesen vornehme und ob die Bf bei den durchzuführenden Übungen ständig von einem Arzt oder Physiotherapeuten angeleitet bzw. überwacht werde.

Sie wurde darüber hinaus ersucht, die Höhe der von der gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Zuschüsse bekannt zu geben bzw. zu begründen, warum allenfalls keine Zuschüsse geleistet worden seien.

Die Bf teilte dazu mit, dass sie bei der Gebietskrankenkasse nicht um einen Zuschuss angesucht habe. Im Training sei ihr im Februar 2012 zu Beginn der Behandlung gesagt worden, dass dieses derzeit noch nicht im Leistungskatalog der Gebietskrankenkasse sei. Die physikalischen Therapien, die sie bekomme, habe die GKK aber zur Gänze übernommen.

Im Zusammenhang mit dem Gespräch bzw. den Trainingsanweisungen sei sie darauf aufmerksam gemacht worden, dass das Finanzamt in ihrem Krankheitsfall die Kosten als außergewöhnliche Belastung anerkenne. Sie habe die Rechnung bei der Arbeitnehmerveranlagung vorgelegt und gemeint, dass dies genüge. Als sie den negativen Bescheid erhalten habe, habe sie im "health" nachgefragt und sei sie darauf hingewiesen worden, dass sie auch ein ärztliches Zeugnis hätte vorlegen müssen, mit dem die Zwangsläufigkeit der Ausgabe nachgewiesen werde. Dieses sei ihr, basierend auf der ärztlichen Untersuchung vom 16. Februar 2012, auch ausgestellt worden. Daraus gehe hervor, dass sie vor Beginn der Trainingsmaßnahmen am 16. Februar 2012 fachärztlich untersucht worden sei.

Prim. Dr. D habe sie am 16. Februar 2012 im "health - medizinisches Training" am Krankenhaus der Elisabethinen untersucht und die physikalische Therapie und die Trainingsmaßnahmen verordnet. Außer der angeführten Untersuchung werde man in Abständen zur Sprechstunde bei Prim. D vor Ort eingeladen, der den Fortschritt der Trainingsmaßnahmen untersuche. Bei Beschwerden oder Veränderungen werde vom Betreuer unverzüglich ein Arzttermin vereinbart.

Erscheine man beispielsweise eine Woche nicht, werde man angerufen und nach dem Grund gefragt. Bei Beschwerden werde ebenfalls ein Arzttermin vereinbart. Ihres Wissens werde jeder vor Beginn des Trainings ärztlich untersucht. Zusätzlich erstelle ein Physiotherapeut ein Profil.

Die Bf werde beim Training von Physiotherapeuten angeleitet und überwacht und habe auch für zu Hause Übungen bekommen.

Dieses spezielle medizinische Training am Krankenhaus der Elisabethinen sei ihr vom behandelnden Arzt bei der Reha in E als unbedingte Notwendigkeit nahe gelegt worden. Andernfalls wäre es eine Frage der Zeit, bis sie überhaupt nicht mehr gehen könne. Bei

der Nachuntersuchung beim Operateur, Dr. F , sei sie von ihm ebenfalls motiviert worden, zu den Elisabethinen in Therapie zu gehen. In der Folge sei sie zu Prim Dr. D überwiesen worden. Von der OP im November 2011 und der Reha im Jänner 2012 sei bis zum 16. Februar 2012 daher nicht viel Zeit vergangen.

Mit einem Fitnessstudio zur reinen körperlichen Ertüchtigung habe es dort wenig gemeinsam. Im "health" seien fast ausschließlich Menschen mit Behinderung, die sogar mit Krücken, Rollator und auch mit einer Begleitperson kämen. Es gebe auch Patienten, die das Training als Begleitmaßnahme zu einer Krebstherapie verordnet bekommen hätten.

Für die Bf gebe es keine anderen, dieses medizinische Training ersetzenden Maßnahmen, weshalb sie nach wie vor zweimal wöchentlich nach Linz fahre. Die Operation am zweiten Knie sei in die Ferne gerückt, das alleine mache ihr Mut.

Mit Schreiben vom 25. März 2015 ersuchte die Richterin die Bf, zu nachstehendem Sachverhalt Stellung zu nehmen:

*"1) In dem beiliegenden, jüngst ergangenen Erkenntnis vom 4.9.2014, 2012/15/0136, stellte der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios als außergewöhnliche Belastung fest, dass sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches aus einem **vor Beginn** des Besuches des Fitnessstudios ausgestellten ärztlichen Zeugnis ergeben müssen. Neben der Verordnung bestimmter Übungen ist eine ärztliche (oder physiotherapeutische) Überwachung der absolvierten Trainingseinheiten wesentlich.*

*Das dem Finanzamt vorgelegte, am 24. Juni 2013 ausgestellte fachärztliche Gutachten verweist unter "medizinische Trainingsmaßnahmen" auf eine fachärztliche Untersuchung vom 16. Februar 2012 und auf eine **am 16. Februar 2012 erstellte Dauerverordnung** eines medizinischen Trainings in dem dort angeführten Umfang.*

Vorzulegen wäre daher die am 16. Februar 2012 (vor Trainingsbeginn!) erstellte Verordnung, auf die Sie auch in Punkt 3) Ihres Schreibens vom 14. August 2013 verweisen. Das nach Trainingsbeginn erstellte fachärztliche Gutachten wird den im oa. Erkenntnis dargestellten Anforderungen nicht gerecht.

2) Sie führten in Ihrer Stellungnahme vom 14. August 2013 weiter an, dass sie "in Abständen" zur Sprechstunde bei Prim. D eingeladen worden seien, der den Fortschritt der Trainingsmaßnahmen untersucht habe.

Erfolgten diese Einladungen in bestimmten zeitlichen Abständen oder aus konkreten Anlässen?

Sämtliche Unterlagen, die geeignet sind, Ihre Angaben zu belegen (zB Kopien dieser Einladungen) mögen zur Einsicht vorgelegt werden.

3) Wurde, sofern im Rahmen der ärztlichen Untersuchung ein Fortschritt festgestellt wurde, der Trainingsplan angepasst? Falls ja, mögen auch die weiteren Trainingspläne (in Kopie) vorgelegt werden.

4) Auf der Homepage des "health"-Fitnessstudios www.health-mt.at ist ua Folgendes angeführt:

"Bei Trainingsbeginn erhalten Sie Ihren persönlichen Schlüssel in Form eines Daten-Sticks, auf dem der gesamte Trainingsablauf, die Geräteeinstellungen und alle absolvierten Trainingseinheiten gespeichert werden. Zu Beginn jeder Trainingseinheit wird der persönliche Daten-Stick (TGS-Schlüssel) auf den Terminals eingesteckt und der Trainingsplan hochgeladen. Der Schlüssel führt Sie dann sicher und verlässlich durch das ganze Training."

In Ihrer Stellungnahme vom 14. August 2013 gaben Sie in Punkt 4) an, beim Training von Physiotherapeuten angeleitet und überwacht zu werden.

Beschränkten sich die Anleitung und Überwachung Ihres Trainings im Hinblick auf das Vorhandensein dieses Daten-Sticks auf die Korrektheit der Ausführung der Übungen?"

Die Bf nahm dazu wie folgt Stellung:

1) Das Untersuchungsblatt vom 16. Februar 2012 sowie eine fachärztliche Bestätigung von Prim. Dr. D , aus der ihr Trainingsfortschritt, die ärztlichen Trainingsanpassungen und die Überwachungen und Kontrollen durch den medizinischen Trainingstherapeuten dargelegt bzw. bestätigt seien, werde übersendet.

2) Zur Untersuchung komme man in Zeitabständen bzw. auch aus konkreten Anlässen. Nach dem Einchecken mit dem Schlüssel auf dem Computer stehe, dass man sich an der Rezeption für eine Terminvereinbarung melden solle. Schriftlich habe die Bf keine Einladung bekommen.

3) Ihr Fortschritt sei in der fachärztlichen Bestätigung angeführt, sie habe sich um 33 % verbessert. Die Trainingspläne der Bf, die aktualisiert immer auf dem Schlüssel geladen seien, seien nicht ausgedruckt worden, da diese einen Umfang von mehr als 300 Seiten hätten; sie seien aber einsehbar.

4) Alles werde EDV-mäßig erfasst und auf dem Schlüssel gespeichert. Bei der Überwachung durch den Trainer komme es nicht nur zu Korrekturen, sondern auch zu Abänderungen des Trainings, die wiederum in der EDV gespeichert und auf den Schlüssel geladen würden. Die Bf habe einmal einen Wunsch für ein bestimmtes Trainingsgerät geäußert, aber laut Trainer hätte die Bf dafür zuerst einen Untersuchungstermin bei Prim. D und sein Okay gebraucht.

Wie die Bf bereits mit Schreiben vom 14. August 2013 mitgeteilt habe, sei ihr nicht bekannt gewesen, dass sie im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung eine Verordnung bzw. ein fachärztliches Gutachten vorlegen müsse. Auf Anfrage beim Finanzamt sei ihr mitgeteilt worden, dass sie die ärztliche Bestätigung nur im Zuge einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vorlegen könne. Daraufhin habe sie sich diese besorgt (daher das Datum 24. Juni 2013 basierend auf der Untersuchung am 16. Februar 2012) und berufen. Hätte sie gewusst, welchen Aufwand dies für alle Beteiligten bedeute, hätte sie nicht berufen. Wie sie schon im Schreiben vom 14. August 2013 erwähnt habe, habe

das "health" nichts mit Wellness und Fitness im üblichen Sinn zu tun. Sie sehe dort nur Menschen mit Beeinträchtigungen. Sie könnte billiger und bequemer in ein Fitnessstudio in der Nähe ihres Wohnortes gehen, sei aber nach wie vor davon überzeugt, dass es für sie keine anderen, dieses medizinische Training ersetzenden Maßnahmen gebe. Sie sei froh, sich dadurch bis jetzt eine Operation am zweiten Knie erspart zu haben.

In der Beilage legte die Bf eine am 9. April 2015 erstellte und von Prim. Dr. D. unterfertigte fachärztliche Bestätigung vor.

Diese Bestätigung hat nachstehenden Inhalt:

"In der Anlage übermittle ich die Abschrift der ärztlichen Verordnung vom 16. Februar 2012 für die Durchführung eines medizinischen Trainings für meine Patientin AB .

Weiter bestätige ich, dass das gesamte im Zeitraum vom 27. Februar 2012 bis 1. April 2015 durchgeführte medizinische Training unter meiner fachärztlichen Supervision stattfand und die Trainingsparameter und Trainingsprogramme, basierend auf den Regeln der medizinischen Trainingslehre, dem jeweils aktuellen Gesundheitszustand sowie der jeweils aktuellen physiologischen Leistungsfähigkeit und auf meine ärztliche Anordnung hin laufend und in regelmäßigen Abständen, und zwar am 27.2.2012, 14.5.2012, 9.7.2012, 12.7.2012, 12.11.2012, 1.12.2012, 21.1.2013, 1.2.2013, 9.3.2013, 3.10.2013, 12.11.2013, 1.3.2014, 2.7.2014 und 12.3.2015 angepasst und geändert wurden.

Ferner bestätige ich, dass über die gesamte angeführte Dauer des medizinischen Trainings jede einzelne Trainingseinheit durch dafür qualifizierte Personen medizinischer Gesundheitsberufe (medizinischer Trainingstherapeut gem. Trainingstherapie-Ausbildungsverordnung – TT-AV, BGBl. II Nr. 460/2012, oder Physiotherapeut gem. MTD Gesetz, BGBl. Nr. 460/1992) überwacht und kontrolliert wurde.

Ich bestätige darüber hinaus, dass sich während des medizinischen Trainings in der angeführten Dauer der Performance Index der kardiopulmonalen Leistungsfähigkeit von 9 auf 12, d.h. um 33 % gebessert hat.

Alle während jeder einzelnen Trainingssitzung durchgeführten Trainingsmaßnahmen und alle dabei relevanten Trainingsparameter wurden entsprechend einschlägiger Richtlinien und den rechtlichen Erfordernissen der medizinischen Dokumentation EDV-mäßig erfasst und gespeichert. Der Nachweis dieses von mir hiermit ausdrücklich bestätigten Sachverhalts durch Ausdruck von mehr als 300 Dokumentseiten erscheint mir weder angemessen noch zweckmäßig, ist aber auf Wunsch nach Absprache jederzeit einsehbar."

Die beigelegte ärztliche Verordnung vom 16. Februar 2012 für ein medizinisches Training ist eine Dauerverordnung. Die Trainingsparameter für das Ausdauer-, Kraft- und Gleichgewichtstraining sind dort genau aufgeschlüsselt.

Die Verfahrensergebnisse wurden dem Finanzamt zur Wahrung des Parteihörs übermittelt.

Die Finanzamtsvertreterin führte in ihrer Stellungnahme im Wesentlichen aus, dass bei der Bf auf Grund einer beidseitigen Kniegelenksarthrose, eines beidseitigen Hallux valgus und einer arteriellen Hypertonie eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 30% festgestellt worden sei.

Gegenständlich sei laut der nunmehr vorgelegten Verordnung vom 16. Februar 2012 ein Ausdauer-, Kraft- und Gleichgewichtstraining verordnet worden.

Fraglich sei, inwieweit diese Trainingsschwerpunkte im Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung stehen. Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führe zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssten vielmehr zwangsläufig erwachsen. Erforderlich sei daher, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig seien (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Derartige Aufwendungen würden ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Auch die Überwachung des durchgeführten Trainings mittels eines "Schlüssels", wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2015 angeführt, sei in Fitnessstudios durchaus üblich. Der für den jeweiligen Besucher individuell erstellte Trainingsplan werde vorgegeben und die Durchführung und das erreichte Trainingsziel gespeichert bzw. bei Bedarf das Training abgeändert. Bei dem in der vorgelegten Verordnung angeführten Ausdauer-, Kraft- und Gleichgewichtstraining handle es sich um Trainingsinhalte, wie sie in Fitnessstudios ganz allgemein angeboten und von jedermann zur Erhaltung der Fitness und Gesundheit absolviert würden.

Selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen könne nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Im gegenständlichen Fall sei nicht geklärt, inwieweit die Behandlungen mit der Behinderung im Zusammenhang stehen würden und dass diese medizinisch indiziert gewesen seien. Außerdem sei zu klären, ob die laufende Überwachung durch den Mediziner gegeben gewesen sei. Was bedeute "unter meiner fachärztlichen Supervision", wie in der Bestätigung vom 9. April 2015 angeführt, konkret?

Nicht ausreichend sei, wenn die Überwachung durch das Personal des Fitnessstudios erfolgt sei, auch, wenn es sich dabei um Therapeuten gehandelt habe.

Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG müssten die Kriterien der Außergewöhnlichkeit erfüllt sein. 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, stellten keine außergewöhnliche Belastung dar. 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 (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). Im 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 stehen würden, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen (UFS RV/0427-G/06 vom 11.12.2006, RV/0046-K/10 vom 16.11.2011).

Lediglich durch eine Behinderung bedingte Mehraufwendungen - im Vergleich zu "gesunden" Menschen, die den Club aus Fitnessgründen besuchten- könnten zu außergewöhnlichen Belastungen (mit Selbstbehalt § 34 Abs.4 EStG) führen. Solche Mehraufwendungen seien aber weder behauptet noch nachgewiesen worden.

Nach Ansicht der Finanzamtsvertreterin sei die Beschwerde nach dem derzeit vorliegenden Sachverhalt abzuweisen, da die oa. Voraussetzungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG nicht nachgewiesen worden seien.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Beurteilung :

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 außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Eine Belastung erwächst einem Abgabepflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten erwachsen einem Steuerpflichtigen regelmäßig zwangsläufig, weil er sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Sie gehören zu den nach § 34 EStG 1988 berücksichtigungsfähigen Aufwendungen, wenn sie zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 enthält dort näher angeführte Aufwendungen, die ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und der keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 steht bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % ein jährlicher Freibetrag von 75,00 € zu.

Nach § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Die auf Grund der §§ 34 und 35 des EStG 1988 erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl Nr. 303/1996 idF BGBl II Nr. 430/2010) enthält nachstehende, für das gegenständliche Verfahren maßgebliche Bestimmungen:

§ 1 Abs. 1: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung (...), so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

§ 1 Abs. 2: Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§ 1 Abs. 3: Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 4: Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (Doralt/

Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort „Krankheitskosten“)

Im jüngst ergangenen Erkenntnis vom 4.9.2014, 2012/15/0136, erachtete der Verwaltungsgerichtshof für die Anerkennung von Mitgliedsgebühren für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung als wesentlich, dass die Zwangsläufigkeit dieser Ausgaben durch ein vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios ausgestelltes ärztliches Zeugnis nachgewiesen wird, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches ergeben. Die Notwendigkeit eines derartigen Gutachtens habe 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 hervorgehoben, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt würden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Nach diesem Erkenntnis führt aber selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen noch nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung. Wesentlich ist die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung. Ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch eines Fitnessstudios kann sich dann und insoweit als zwangsläufig erweisen, als 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 Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

Auf Grund einer am 11. April 2011 durchgeführten Untersuchung und der dabei festgestellten beidseitigen Gonarthrose, des beidseitigen Hallux valgus sowie einer arteriellen Hypertonie bescheinigte das Bundessozialamt der Bf einen Gesamtgrad der Behinderung von 30 %.

Zur Behandlung von Bluthochdruck wird neben einer medikamentösen Intervention, einer Reduktion des Körpergewichts und gesunder Ernährung körperliche Bewegung empfohlen. Regelmäßiges körperliches Training senkt nachweislich den Blutdruck und gehört damit zum Therapieprogramm jedes Menschen mit Hypertonie. Das Bewegungsprogramm sollte dabei auf das individuelle Leistungsvermögen des Patienten oder der Patientin abgestimmt werden (www.netdokter.at).

Bewegung ist – neben weiteren Maßnahmen - auch bei Gonarthrose als Therapie angezeigt. Bewegung ist wichtig, allerdings richtig und in angemessenem Ausmaß (www.netdokter.at).

An nicht-medikamentösen Behandlungen der Arthrose im Allgemeinen werden Krankengymnastik und dabei beispielsweise Krafttraining (gelenkführende Muskeln),

Mobilisation versteifter Gelenke, Belastungstraining (dosiert), Ergotherapie sowie Koordinations- und Gleichgewichtstraining empfohlen, um insgesamt eine Stärkung der gelenkumgebenden Muskulatur zu erreichen und das betroffene Gelenk zu entlasten (<http://arthrose-journal.de/leben-mit-arthrose/physiotherapie-nicht-medikamentos-gegen-arthrose>).

Das von der Bf absolvierte Ausdauer-, Kraft- und Gleichgewichtstraining entspricht demnach der empfohlenen Behandlung der Gonarthrose, ein an ihrem individuellen Leistungsniveau ausgerichtetes Ausdauertraining ist darüber hinaus eine empfohlene Maßnahme zur Senkung des Blutdrucks. Die durch das in Streit stehende Training erwachsenen Kosten stehen daher in ursächlichem Zusammenhang mit den durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (vormals Bundessozialamt) bescheinigten Erkrankungen der Bf.

Krankheitskosten bzw. Kosten für Behandlungen, die den geltenden medizinischen Standards entsprechen, erwachsen dem Betreffenden aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig und sind in der Regel auch außergewöhnlich. Das gilt nach der Judikatur aber uneingeschränkt nur für typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Aufwendungen.

Dem gegenüber stellen Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, keine außergewöhnliche Belastung dar. Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Sportausübung gehören in der Regel zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Generell sind dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung strenge Anforderungen zu stellen. Dies trifft insbesondere auch auf den Besuch eines Fitnessstudios zu, weil ein solches nicht nur Kranke, sondern auch Gesunde frequentieren, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefühl zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, mit Hinweis auf BFH 14.8.1997, III R 67/96).

Gegenständlich wurde vor Beginn des Fitnessstudiobesuches eine ärztliche Anordnung, aus der sich sowohl Häufigkeit als auch Intensität der vorgegebenen Übungen ergeben, ausgestellt. Das Training erfolgte mit Hilfe eines Daten-Sticks.

Dessen Funktionsweise ist auf www.health-mt.at unter „über health“ und „health – medizinisches Training“ wie folgt beschrieben:

„Modernste Trainingsgeräte und bedarfsorientierte Fitnessbereiche: Bei Trainingsbeginn erhalten Sie Ihren persönlichen Schlüssel in Form eines Daten-Sticks, auf dem der gesamte Trainingsablauf, die Geräteeinstellungen und alle absolvierten Trainingseinheiten gespeichert werden. Zu Beginn jeder Trainingseinheit wird der persönliche Daten-Stick (TGS-Schlüssel) auf den Terminals eingesteckt und der Trainingsplan hochgeladen. Der Schlüssel führt Sie dann sicher und verlässlich durch das ganze Training.“

Kompetente Beratung und Betreuung: Unser medizinisch und sportwissenschaftlich ausgebildetes Personal steht Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung und unterstützt Sie beim Training.“

Bei bestimmten Abweichungen bzw. bei Erreichen bestimmter vordefinierter Parameter wurde die Bf offenbar bei Einstecken ihres Schlüssels zu einer Terminvereinbarung aufgefordert (Punkt 2 ihrer Stellungnahme vom 14. April 2015) und das Training vom Arzt an die geänderte (verbesserte) Leistungsfähigkeit angepasst (fachärztliche Bestätigung vom 9. April 2015, Seite 1, 2. Abs., wonach dieses auf den Regeln der medizinischen Trainingslehre basierende, dem jeweils aktuellen Gesundheitszustand und der jeweils aktuellen physiologischen Leistungsfähigkeit angepasste Training auf dem Daten-Stick gespeichert und laufend bzw. konkret zu den in der Bestätigung genannten Terminen angepasst wurde).

Jede einzelne Trainingseinheit wurde dieser Bestätigung zufolge durch dafür qualifizierte Personen medizinischer Gesundheitsberufe überwacht und kontrolliert.

Im vorliegenden Fall erstellte ein Arzt vor Beginn der Trainingseinheiten einen festen Trainingsplan, aus dem sich sowohl Häufigkeit als auch Intensität der vordefinierten Übungen ergaben, und wurde das Training in der Folge unter fachkundiger Anleitung und begleitender ärztlicher Kontrolle durchgeführt.

Die Bf erfüllte damit die von der Judikatur aufgestellten strengen Anforderungen und ist damit eine Abgrenzung zu einem (allenfalls ebenso ärztlich verordneten) Konditionstraining zur Förderung der allgemeinen Fitness und Gesundheit möglich. Gegenständlich waren neben anderen Krankheitsbildern (Lumbago, Hypercholesterinämie, Hypertonie, Sarkopenie) insbesondere die zu einer Minderung der Erwerbsfähigkeit führende Gonarthrose und eine bereits kurz zuvor durchgeführte Operation des Kniegelenks ursächlich für das ärztlich verordnete und kontrollierte Training.

Nach der Rechtsprechung ist die Überwachung und Kontrolle durch qualifizierte Personen medizinischer Gesundheitsberufe ausreichend -

("...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 Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist..."; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136);

- die Forderung einer lückenlosen ärztlichen Begleitung und Anwesenheit wäre schon aus Kostengründen als lebensfremd und in der Praxis als nicht durchführbar einzustufen.

Der Beschwerde war daher antragsgemäß Folge zu geben. Die Mitgliedsbeiträge für das Fitnessstudio waren, wie beantragt, als Kosten einer Heilbehandlung im Sinne des § 4 der oa. Verordnung für das die Minderung der Erwerbsfähigkeit begründende Leiden

(beidseitige Gonarthrose) zu beurteilen und ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision nicht zulässig**, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen - insbesondere das Erkenntnis vom 4.9.2014, 2012/15/0136 - wird verwiesen.

Linz, am 10. Juni 2015