

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch MMag. Johannes Pfeifer, Rathausplatz 3, 8940 Liezen, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 27. Februar 2014, betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 beantragte der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, Versicherungsprämien in Höhe von 1.671,80 €, Beiträge zur Errichtung oder Sanierung von Wohnraum in Höhe von 91,65 € und einen Kirchenbeitrag in Höhe von 150,97 € als Sonderausgaben.

Daneben machte er außergewöhnliche Belastungen aufgrund seiner 80%-igen Behinderung und Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 2.180,50 € geltend. Im Zuge eines Überprüfungsverfahrens wurde vom Bf. folgende Aufstellung vom 20. Februar 2014 vorgelegt:

1. Versicherungsprämien, Unica	1.671,80 €
2. Sanierung der vorh. Heizungsanlage	9.165,00 €
3. Kirchenbeitrag	113,00 €
4. Unregelmäßige Ausgaben für Medikamente, durchgef. Therapien iZm chronischer Erkrankung und Arztbesuche	1.158,22 €

5. Km-Geld für Arztbesuche, Medikamentenbeschaffung, Gesundheitstraining	1.022,28 €
Gesamt Pos. 4 und 5	2.180,50 €

Die Pos. 4 schlüsselte der Bf. dabei wie folgt auf:

Apothekenkosten	266,75 €
Dr. Arzt	213,30 €
BVA	249,37 €
Fitnessstudio X	428,80 €
	1.158,22 €

Vorgelegt wurden dazu eine Aufstellung von 40 Anwesenheitstagen im Fitnessstudio ab dem 5. Juni 2013, Kassenbelege der Apotheken in S und L und eine Bestätigung über die Zuweisung des Hausarztes an einen Facharzt für Radiologie in Le und daran anschließend die Bestätigungen über dort an 6 Tagen durchgeführte Behandlungen.

Mit Bescheid vom 27. Februar 2014 anerkannte das Finanzamt Sonderausgaben nach § 18 EStG in Höhe des Höchstbetrages und berücksichtigte an außergewöhnlichen Belastungen neben der Behindertenpauschale einen Betrag von 1.087,64 €. Als Begründung für die Ablehnung der übrigen geltend gemachten Aufwendungen aufgrund der Behinderung wurde ausgeführt: "Die Aufwendungen für Fitnesstraining und Fahrtkosten dafür stellen keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar, da das Fitnesstraining nicht von einem ausgebildeten Arzt oder Therapeuten geleitet wird, und auch andere gesunde Personen ein solches absolvieren (nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung!). Allgemeine Einkäufe in Apotheken ohne ärztliche Verordnung sind steuerlich nicht absetzbar (zB Zahncreme, Nahrungsergänzungsmittel, Tees ...)."

Gegen diese Erledigung wurde Beschwerde erhoben und vorgebracht, dass die Aufwendungen für Fitnesstraining und die damit verbundenen Fahrtkosten durch ein vorgelegtes ärztliches Gutachten als notwendig bestätigt werden. Weiter lege er eine Bestätigung der Fitnessfirma X vor, wonach es sich um staatlich geprüfte Trainer/Fachpersonal handle. Einkäufe in Apotheken von geeigneten Medikamenten zur Schmerzlinderung seien deshalb notwendig, da wegen rigoroser Kosteneinsparung durch die Krankenkasse der Hausarzt nur mehr genehmigte Medikamente verrechnen darf, diese aber nicht immer die geeigneten für seine chronischen Leiden seien. Zufolge des hohen Lebensalters und der eigenen Zähne sei zur Vorbeugung von Zahnfleischbluten und Parodontose die Verwendung einer medizinischen Zahncreme eine äußerst sinnvolle Maßnahme. Des Weiteren beantragte er eine weitere Rechnung bzgl. der Wohnraumsanierung anzuerkennen.

Das Schreiben vom 14. März 2013, übertitelt mit "Ärztliches Gutachten", unterfertigt mit Stempel und Unterschrift vom Hausarzt des Bf. lautet: *"Der Pat. Bf., VersN 123 hat seit 22 06 2004 eine zuerkannte Behinderung von 80 %, festgestellt durch Bundessozialamt, Landesstelle Stmk, Ausweisnummer: 1234.*

In den darauf folgenden Lebensjahren sind im Zusammenhang mit vorranggegangenen Krankheiten nachstehende Gebrechen dazugekommen:

Fersenfraktur re. mit operativer Versorgung, LKH ROTENMANN

Doppelter Schambeinbruch re. med Versorgung UKH KALWANG

Wurzelblockade mit Dupuytren-OP UKH KALWANG

Festgestellte chronisch venöse Insuffizienz

Bakerzyste re. Osteoporose

Prostata-Beschwerden mit regelmäßigen urologischen Kontrollen

Fract. scapul. hum dext med. Versorgung UKH KALWANG

Oberarmbruch re. med Versorgung mit prox Humerusnagel, LKH ROTENMANN

Einleitung u. Durchführung versch. PHTH

Großer dorsaler und plantarer Fersensporn

Arteriosklerose

Da die Muskelkraft mit zunehmenden Lebensalter stark abnimmt, ist eine abgestimmte gezielte Bewegungstherapie unter Mitarbeit des Pat. zur Festigung der Gesundheit, besonders bei Menschen mit chron. Rückenschmerzen wichtig.

Knochenmasseverlust lässt sich durch Spazierengehen nicht aufhalten, daher ist bei älteren Pat., bei welche ein Gelenkersatz implantiert worden ist, das Hauptziel die Bewältigung des Alltags so problemlos wie möglich zu gestalten, das daraus kein Pflegefall wird!

Krafttraining ist für Senioren besonders wichtig um Sarkopenie u. Osteoporose hintanzuhalten."

Die Bestätigung der Fa. Xvom 17. März 2014 lautet:

"Mit diesem Schreiben möchten wir Ihnen bestätigen, dass sich in unserem Studio drei staatlich geprüfte Trainer - incl. Rückenschule - befinden. Während des Trainings von Herrn Bf befindet sich ein Trainer in seiner Gegenwart und kontrolliert seine Übungen. Sein Trainingsplan ist auch abgestimmt auf seine Beschwerden - die sich seit Herr Bf dieses Training absolviert deutlich gebessert haben! Bei Bedarf besteht außerdem die Möglichkeit einen Sportarzt, sowie einen Therapeuten zum Training zu konsultieren!"

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Juni 2014 wurde die Beschwerde abgewiesen und ua. auch als Indiz gegen die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für das Fitnessstudio gewertet, dass kein Ersatz der Aufwendungen durch die

Sozialversicherungsträger erfolgt. Ebenso wurde die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen bestritten.

Gegen diese Erledigung wurde vom nunmehr vertretenen Bf. ein Vorlageantrag eingebracht und ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung Ausgaben für Behandlungsleistungen durch nicht ärztliches Personal dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, wenn diese Behandlungsleistungen ärztlich verordnet sind (UFS Wien 20.3.2008, RV/2462-W/07). Entgegen der rechtlichen Beurteilung im angefochtenen Bescheid sei daher die Behandlung durch ärztliches Personal keine Voraussetzung für den Abzug der Sonderausgabe. Auch sei nicht Voraussetzung, dass die Behandlung ausschließlich von kranken und nicht von gesunden Personen absolviert werde, weil ansonsten etwa jegliche Bewegungsbehandlung, wie etwa Schwimmen, die sowohl von gesunden als auch kranken Personen zur Rehabilitation ausgeführt werde, zur privaten Lebensführung gerechnet werde.

Aufgrund des Alters des Bf. (*Anm.: 80 Jahre*) sei prima facie davon auszugehen, dass er kein Fitnessstudio besuchen würde, wenn dafür nicht eine medizinische Notwendigkeit bestehen würde. Vorgelegt wurde wiederum das als ärztliches Gutachten bezeichnete Schreiben vom 14. März 2013 und weiter ein ärztliches Attest vom 11. Juli 2014 des Allgemeinmediziners/orthopädischer Schwerpunkt Dr. K, mit folgendem Inhalt:

"Ärztliches Attest"

Diagnosen:

- *Z.n. subcap. Humerusfraktur re 2006 und Z.n. Humerusfraktur mit OP 2009*
- *Lokales Lumbovertebralsyndrom bei deutlicher Osteochondrose L3-S1*
- *Thoracovertebralsyndrom bei Z.n. BWK-Kompression*
- *Z.n. Hüft-TEP-Implantation re 2004*
- *Coxarthrose li*
- *bekannte Osteoporose*
- *art. Hypertonie*
- *Schambeinfraktur*
- *Wurzelblockade und Dupuytren-OP li 2009*
- *skoliotische Fehlhaltung*
- *tachycarde VHFA*

Herr Bf. wurde erstmals im Juli 2014 bei mir vorstellig, aufgrund massiver therapieresistenter Schmerzsymptomatik der ges. Wirbelsäule mit erheblichen Bewegungseinschränkungen, vor allem im Bereich der LWA und der BWS. Aufgrund dessen sowie der oben genannten Diagnosen benötigt Herr Bf. die körperliche Belastung im Sinne eines regelmäßigen Trainings mit subjektiv abgestimmten Trainingsprogrammen einschl. Rückenschule in einer dazu befähigten Einrichtung zB Fitnessstudio (staatl. geprüftes Personal) zur Aufrechterhaltung/Besserung seines Gesundheitszustandes. Die Weiterführung eines regelmäßigen Trainings mit ständiger Kontrolle von staatl. geprüftem

Trainerpersonals ist aufgrund der momentanen Gesundheitssituation von Herrn Bf. aus medizinischer Sicht zu empfehlen."

Es sei weder erforderlich, dass die Behandlung durch ärztliches Personal durchgeführt werde, noch das die Tätigkeit nur zu Therapie, und nicht auch von gesunden Personen durchgeführt werde, sondern alleine die ärztliche Verordnung, die vorliege. Es sei auch für die Abzugsfähigkeit dieser Kosten nicht Voraussetzung, dass vom Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden.

Neben den Kosten für den Besuch des Fitnesscenters seien daher auch die Fahrtkosten dorthin abzuziehen, wie Kosten zum Arzt, Spital oder zur ärztlichen Behandlung.

Ebenso seien die Kosten für die aufgewendeten Medikamente und die Fahrten zur deren Beschaffung zu Apotheken abzugsfähig. Die Medikamente seien vom Hausarzt verordnet worden, andererseits sei aufgrund des hohen Alters des Bf. und der Tatsache, dass er noch seine eigenen Zähne besitze, zur Vorbeugung von Zahnfleischbluten und Parodontose die Verwendung einer medizinischen Zahncreme äußerst sinnvoll.

Weiter wurde hinsichtlich der Sonderausgaben eine Rechnung hinsichtlich der Reparatur-, Sanierungs- und Austauscharbeiten an der Heizanlage vorgelegt und nochmals um Berücksichtigung bei den Sonderausgaben ersucht. Zum Nachweis des schlechten Gesundheitszustandes wurde noch ein ärztlicher Befundbericht über einen stationären Aufenthalt im LKH Rottenmann - Bad Aussee im Zeitraum 13. bis 19. Mai 2014 vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob weitere Sonderausgaben im Zusammenhang mit der Sanierung der Heizungsanlage zu berücksichtigen sind und ob Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios und für die Beschaffung von Heilmitteln als Kosten der Heilbehandlung im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung anzuerkennen sind.

Zu den Sonderausgaben:

Der Bf. hatte im Veranlagungsjahr nachweislich Ausgaben von 1.671,80 € für eine Krankenversicherung. Daneben macht er neuerlich im Vorlageantrag Aufwendungen von 7.231,33 € als Sanierungskosten für eine Erneuerung der Ölheizungsanlage geltend.

Prämien für eine Krankenversicherung sind nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig, Kosten zur Wohnraumsanierung nach Z 3 leg. cit. Für diese Aufwendungen besteht nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 € jährlich, wovon nur ein Viertel abzusetzen ist. Wenn das Finanzamt in seinem Bescheid vom 27. Februar 2014 bereits 730 € an Sonderausgaben in Ansatz gebracht hat, hat es damit den höchstmöglichen Freibetrag bereits berücksichtigt und die Rechnung bzgl. der Sanierung der Heizungsanlage anerkannt, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt keine Berechtigung zukommt.

Zur außergewöhnlichen Belastung:

Nach § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig erwächst sie, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Selbstbehalt). Dazu gehören auch Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. Nach einer Verordnungsermächtigung kann festgelegt werden, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Nach § 4 der diesbzgl. erlassenen Verordnung (BGBl. II 1996/303) sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei nach § 1 Abs. 3 der VO keine Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung zu erfolgen hat.

Unbestritten steht fest, dass der Bf. einen Behindertenpass (Nr. 1234) aufweist, der eine Behinderung von 80% bescheinigt und ihm daher ein jährlicher Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 von 435 € zusteht. Strittig ist, ob daneben noch bestimmte Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios (Fahrt- und Teilnahmekosten) und für die Beschaffung von Heilmitteln (Fahrt- und Erwerbskosten) als Freibeträge zu berücksichtigen sind.

a.) Fitnessstudio

Der Bf. macht Aufwendungen von 428,80 € für den Besuch des Fitnessstudios und diesbzgl. Fahrtkosten von 436,80 € (1.040 km x 0,42 €) geltend.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten der Heilbehandlung Aufwendungen für den Arzt, das Spital, für ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Kosten für Medikamente (sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen), dabei allenfalls anfallende Fahrt- und Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß (JAKOM, EStG, 8. Auflg., § 35, Rz 27).

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 der Krankheit **nachweislich** notwendig ist. Aus diesem Grund fordern Lehre und Rechtsprechung für die Anerkennung der getätigten Aufwendungen als Nachweis jedenfalls eine **ärztliche Verordnung**, aus der sich die medizinische

Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch **vor** Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; UFS RV/0973-L/07; UFS RV/2462-W/07; BFG RV/7104255/2014). Der Vertreter des Bf. weist selbst in seinem Vorlageantrag auf diese Voraussetzung hin.

Die als "Ärztliches Gutachten" vom 14. März 2013 betitelte Schrift erfüllt allerdings - entgegen der Meinung des Bf. - diese Voraussetzungen nicht. Sie verordnet keine spezielle Therapiemaßnahme oder schreibt eine bestimmte Behandlung vor und geht über eine allgemein gehaltene Empfehlung nicht hinaus. Konkrete Angaben über Art und Dauer der Therapie fehlen ebenfalls, eine ärztlich überwachte Behandlung wird nicht bescheinigt.

Das im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Attest vom 11. Juli 2014 eines anderen Allgemeinmediziners mit orthopädischem Schwerpunkt ist schon grundsätzlich nicht geeignet, den nötigen Nachweis zu erbringen, weil es nicht **vor** den gegenständlichen Trainingseinheiten erstellt worden ist und andererseits ebenfalls nur eine Empfehlung enthält.

Die Notwendigkeit einer ärztlichen Vorschreibung ist nach VwGH (w.o.) aber schon deswegen geboten, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern auch von Gesunden vorgenommen werden, die ihre Gesundheit erhalten, oder ihr Wohlbefinden steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt gestalten wollen.

Es ist zwar richtig, dass die Behandlung nicht durch ärztliches Personal erfolgen muss, eine Einbettung von absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung muss nach der oben genannten Rechtsprechung des VwGH allerdings vorliegen. Die Bestätigung der Fa. X besagt lediglich, dass der Bf. mit einem staatlich geprüften Trainer trainierte, der seine Übungen kontrollierte und weist nur auf die Möglichkeit hin, einen Sportarzt oder Therapeuten zum Training zu konsultieren. Eine ärztlich überwachte Behandlung des Bf. wird damit ebenfalls nicht bewiesen.

Da den Aufwendungen (Fahrtkosten und Beiträge) für den Besuch eines Fitnessstudios bereits das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt, war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

b.) Medikamente und damit verbundene Fahrtkosten

An Apothekenkosten hat der Bf. 266,75 € verzeichnet, wobei das Finanzamt lediglich 85,30 € nicht anerkannte. An Fahrtkosten machte der Bf. insgesamt 1.022,28 € geltend, was bedeutet, dass er neben den vom Finanzamt anerkannten Fahrtkosten zum Arzt nach Le (1.056 km) und den nicht anerkannten Kosten zum Fitnessstudio (1.040 km) 338 km für Fahrten zu Apotheken nach S und L geltend machte. Damit sind noch 141,96 € an Fahrtkosten zur Beschaffung von Medikamenten strittig.

Bei den strittigen Kosten für "Medikamente" handelt es sich um folgende Produkte:

Pos. 1	Parodontax Med	53,00 €	2013
--------	-------------------	---------	------

Pos. 2	Arnika + Teufelskralle (Creme)	10,50 €	1.7.2013
Pos. 3	Gewohl Nagel-Weicher	9,00 €	13.7.2013
Pos. 4	Magnesium Sport BRTBI	12,80 €	25.10.2013
	gesamt	85,30 €	

Dabei handelt es sich um Artikel, die einen erkennbaren Zusammenhang mit der Behinderung nicht aufweisen und Artikel, die von gesundheitsbewussten Menschen auch ohne Erkrankung - beispielsweise aus Gründen der Gesundheitsvorsorge - erworben werden. Ausgaben für die Vorbeugung von Krankheiten oder für die Erhaltung der Gesundheit sind überdies nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109), worunter auch die Anschaffungskosten von Zahncreme zu zählen sind.

Lediglich solche Kosten von Medikamenten sind ohne Ansatz eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen. Das Finanzamt hat darüber hinaus aber offenbar auch Artikel der Behinderung zugeordnet, bei denen der Zusammenhang mit der Behinderung ebenfalls nicht unbedingt und unmittelbar gegeben ist. Von einer weiteren Untersuchung dieser Positionen wird aber aus verwaltungsökonomischen Gründen Abstand genommen, da auch kein entsprechendes Vorbringen der Amtspartei vorliegt.

Zu den geltend gemachten Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Beschaffung von Medikamenten vertritt der BFG die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden (vgl. dazu UFS 24.5.2011, RV/0339-K/08; UFS 23.08.2012, RV/0890-W/12).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die vorliegenden Rechtsfragen wurden bereits vom Verwaltungsgerichtshof behandelt (siehe oben), weshalb nicht davon ausgegangen wird, dass ihnen eine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 17. April 2015