

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamt Grieskirchen Wels vom 26.08.2014, Steuernummer: 123/4567 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Einkommensteuer für 2013 wie folgt festgesetzt:

Einkommen	41.448,15 €
Einkommensteuer	12.616,55 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-13.689,16 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,39 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.073,00 €

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

1.1. Arbeitnehmerveranlagung

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Jahr 2013 Pensionseinkünfte und war Inhaber eines Behindertenpasses der den Grad der Behinderung mit 60% auswies. Er begehrte die Anerkennung von Kosten außergewöhnlicher Belastungen für Hilfsmittel und Heilbehandlungen iHv 880,72 €. Zudem machte er Sonderausgaben für Versicherungsbeiträge iHv 762,22 €, Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum iHv 7.904,42 €, den Kirchenbeitrag iHv 298,31 € als auch Spenden iHv 389,00 € geltend.

Der Erklärung lag ein Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes nach der Einschätzungsverordnung (BGBl II Nr. 261/2010) vom 02.02.2014 bei. Aus diesem Gutachten geht hervor, dass der Grad der Behinderung mit 60% festgestellt wurde. Der

Bf. leide an Morbus Parkinson mit beträchtlichen Schwindelbeschwerden. Zudem liege eine Abnützung im Bereich beider Hüft- und Kniegelenke als auch eine geringgradige Teillähmung des rechten nervus peroneus (Anmerkung Gericht: Wadenbeinnerv) vor. Der Bf. sei gehbehindert und Träger einer Metall-Endoprothese (Hüftgelenksprothese).

1.2. *Ergänzungsersuchen und Antwortschreiben*

Am 06.08.2014 erging ein Ergänzungsersuchen der belangten Behörde, indem der Bf. aufgefordert wurde, die begehrten Sonderausgaben für Versicherungsprämien, Spenden, Wohnraumschaffung, Wohnraumsanierung und Kirchenbetrag durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Auch die beantragten außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten, Kurkosten und sonstige außergewöhnliche Belastungen) sollten durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden.

Dazu übermittelte der Bf.:

- eine handschriftliche Auflistung für eine A. Versicherung, eine Sterbefürsorge iHv 762,22 € sowie über eine Solaranlage (Photovoltaikanlage) und deren Darlehen iHv 7.904,42 € als auch den Kirchenbeitrag iHv 298,31 €
- eine Bestätigung über den Erhalt des Kirchbeitrages iHv 298,31 € der Kirchenbeitragsstelle
- zwei Belege der A. Versicherung über eine Unfall-Gruppen-Kranken-Versicherung in Gesamthöhe von 666,22 €
- eine handschriftliche Anmerkung über eine Sterbefürsorge von 8 € monatlich bzw. 96 € jährlich
- eine Rechnung über die Erstellung einer Photovoltaikanlage (X.) iHv 9.731,40 €
- eine Überweisungsbestätigung iHv 9.731,40 € an das X.
- drei Schreiben über eine Förderung der „Photovoltaikanlage 2013“ des C.
- ein Schreiben der Stadt T. in Bezug auf einen nicht rückzahlbaren Zuschuss der Stadt iHv 1.500,00 € bzgl. der Photovoltaikanlage
- eine Bestätigung des Landes Oberösterreich über die geleisteten Darlehensrückzahlungen iHv 669,02 € inkl. einer Kontoübersicht für das Jahr 2013
- eine handschriftliche Aufzeichnung über geleistete Geldspenden an diverse Organisationen (u.a. SOS Kinderdorf, Rotes Kreuz, Lebenshilfe, Tansania, Entwicklungshilfe, etc.) iHv 359,00
- einen handschriftlichen Vermerk „nicht eingetragen: Sternsinger 20,00 €“
- alle dazugehörigen Überweisungsbestätigungen der Bank und Spendenbestätigungen von Ärzten ohne Grenzen und der Caritas
- eine Zahlungsbestätigung der „Mf.“ Center T. iHv 717,00 € für eine private Gesundheitsprophylaxe (Jahrestraining in einem Fitnesscenter)

- eine Rechnung einer Apotheke iHv 8,40 für ein „Kühl (+Ment.) 100ml“
- eine Rezeptgebührenbestätigung einer Apotheke in Gesamthöhe von 388,30 € mit dem Vermerk: Summe auf Krankenkassenrezept 164,30 €, Summe Verrechnung privat 224,52 €

1.3. Einkommensteuerbescheid (ESt-Bescheid) 2013

Am 26.08.2014 erging der ESt-Bescheid für das Jahr 2013:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
Bezugsauszahlende Stelle: Arbeitgeber	43.990,20€
<i>Sonderausgaben</i>	-514,52€
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben) eingeschlossen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 43.990,20) \cdot (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60$	
Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	-359,00€
Kirchenbeitrag	-298,31€
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalts (§ 34 (4) EStG)	-28,80€
Selbstbehalt	28,80€
Freibetrag wegen einer Behinderung (§ 35 (3) EStG)	-294,00€
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-359,22€
Einkommen	42.165,16€
Die Einkommenssteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
$(42.165,15 - 25.000,00) \cdot 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	12.527,80€
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	12.527,80€
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	
Pensionistenabzugsbetrag	0,00€
Die Steuer für sonstige Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00€
6% für die restlichen 6.643,32	398,60€
Einkommenssteuer	12.926,40€
Anrechenbare Lohnsteuer	-13.689,16€

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,24€
Festgesetzte Einkommenssteuer	-763,00€

Als Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Kosten für das Jahrestraining „Mf.“ Center T. keine Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 darstellen würden. Mucosolvan Hustenlösung, Franzbranntweingel sowie Phyto 4life Harnwegskapseln seien als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anerkannt worden. Die Kosten für Schokoladenosterhasen und für Heumanns Heiltees würden keine Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 darstellen. Die Spenden für Tansania, Entwicklungshilfe und für Sternsinger würden keine begünstigten Spenden darstellen.

1.4. Beschwerde

Am 05.09.2014 erhob der Bf. Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2013 und begehrte die Anerkennung der Kosten für das Jahrestraining „Mf.“ Center T. iHv 717,00 €. Als Beilage übermittelte er eine Bestätigung eines Facharztes für Neurologie und Psychiatrie vom 01.09.2014. In einem beigefügten Begleitschreiben erläuterte der Bf., dass laut Steuerinfos des Bundesministeriums für Finanzen (Steuerinfos für Senioren, Seite 37) Therapiekosten zusätzlich zum Pauschalbetrag berücksichtigt werden könnten. Die begehrte Bewegungstherapie sei, wie die beiliegende Bestätigung seines Facharztes entnommen werden könne, eine überaus wirksame Therapie für Parkinson.

1.5. Beschwerdeverentscheidung (BVE)

Am 24.03.2015 erging die Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde, welche die Beschwerde als unbegründet abwies. In der Begründung wurde ausgeführt, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung führe. Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios („Mf.“ Center T.) könnten nur dann zur Abzugsfähigkeit führen, wenn eine unmittelbar vor Beginn des Besuches der Fitnessseinrichtung ausgestellte und ausreichend konkretisierte ärztliche Einzelverschreibung vorliege und die dabei absolvierten Trainingseinheiten regelmäßig ärztlich überwacht werden würden. Beispielsweise im Rahmen einer ärztlich verordneten Therapie nach einem festen Trainingsplan mit regelmäßiger Überwachung der Selbstübungseinheiten durch den Arzt (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Die Kosten für das Jahrestraining im „Mf.“ Center T. könnten nicht anerkannt werden, da die vorgelegten Unterlagen als Nachweis der Zwangsläufigkeit der Kosten nicht ausreichen (ärztliche Bestätigung des Facharztes über die Zweckmäßigkeit der Bewegungstherapie).

1.6. Vorlageantrag

Am 13.04.2014 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und begründete diese damit, dass er unmittelbar vor Beginn des

Besuchs des „Mf.“ Center T. untersucht und eine ausreichend konkretisierte ärztliche Einzelverschreibung ausgestellt worden sei. Die dabei absolvierten Trainingseinheiten seien regelmäßig ärztlich und sportwissenschaftlich überwacht worden. Als Beweis seines Vorbringens legte der Bf. noch eine Überweisung an die „Mf.“ Center T., eine Zahlungsbestätigung des Jahrestrainings iHv 717,00 €, das Ergebnis einer sportmedizinischen Untersuchung vom 30.04.2012 und einen allgemeinen „Mf.“ Trainingsablauf bei.

Am 22.07.2015 langte ein gesondertes Schreiben des Bf. ein, mit dem er eine Kopie einer Broschüre „Senioren und Steuern“ vorlegte. In der Broschüre stehe geschrieben, dass auch die Kosten einer Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung zusätzlich zum Pauschalbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden könnten.

1.7. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Am 16.04.2015 langte der Vorlagebericht beim Bundesfinanzgericht ein, indem die belangte Behörde in der Stellungnahme ausführte, dass der Besuch eines Fitnessstudios nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, wenn eine vor Beginn ausgestellte genaue ärztliche Anordnung mit festem Trainingsplan und Einbettung der laut ärztlicher Anordnung absolvierten Trainingseinheit in eine ärztlich überwachte Behandlung (mit regelmäßiger Überwachung der Selbstübungseinheiten) vorliege. Dies sei aus den vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar.

Am 03.12.2015 übermittelte der Bf. einen Zeitungsartikel „Parkinson richtig begegnen“, in welchem die Ausführungen zur Bewegungstherapie durch den Bf. farblich hervorgehoben wurden. Nach dem Zeitungsartikel seien Spaziergehen, Rad fahren oder Nordic Walking ideal als Bewegungstherapie. Auch Gleichgewichtstraining, Kraft- und Ausdauersport, Ergotherapie zum Training der Feinmotorik sowie logopädische Maßnahmen werden in diesem Artikel empfohlen.

Mit Beschluss vom 15.12.2015 wurde die KA.GmbH, Mf. - T., als Auskunftsperson aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

1. *War im Jahr 2013 der Besuch des Herrn Bf, welcher durch Dr. D K. nach einer sportmedizinischen Untersuchung am 30. April 2012 verordnet wurde, in eine ärztlich überwachte Behandlung eingebettet?*

- *Allenfalls in diesem Zusammenhang vorhandene Unterlagen wären vorzulegen.*

2. *Lag im Jahr 2013 im Rahmen einer ärztlich verordneten physikalischen Therapie ein fester Trainingsplan vor?*

- *Allenfalls in diesem Zusammenhang vorhandene Unterlagen wären vorzulegen.*

3. *Wurden im Jahr 2013 konkreten selbstständigen Trainingseinheiten einer physikalischen Therapie regelmäßig überwacht?*

- *Allenfalls in diesem Zusammenhang vorhandene Unterlagen wären vorzulegen.*

Am 08.01.2016 langte die Beantwortung der Auskunftsperson (inklusive eines Auszugs des Trainingsplans des Bf.) beim Bundesfinanzgericht ein. Diese führte aus, dass Kunden nach der medizinischen Erstuntersuchung durch Dr. D K. im weiteren Verlauf in den individuell abgestimmten Trainingsplan eingeschult werden. Eine weitere Betreuung erfolge durch Sportwissenschaftler, Physiotherapeuten, Sportmediziner und staatlich geprüften Trainern, wobei keine 1:1 Betreuung in jeder Einheit vorliege. Einen festen Trainingsplan im Rahmen des Trainings im „Mf. Center“ gebe es, wobei ein Chipsystem die individuellen Trainingsbelastungen vorgeben und die Trainingsergebnisse aufgezeichnet würden. Das Training werde durch Sportwissenschaftler, Physiotherapeuten und staatlich geprüften Trainern überwacht; dabei unterstütze das chipgesteuerte Trainingssystem das Personal.

In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 29.01.2016 brachte diese vor, dass der von der „Mf.“ bestätigte Sachverhalt nicht ausreichend sei, um eine Abzugsfähigkeit der Ausgaben zu vermitteln. Dazu wurden Unterlagen einer „Mf.“ Besucherin (ohne gesundheitliche Beeinträchtigung) übermittelt. Die Betreuung durch ein qualifiziertes Team werde für alle Personen angeboten, unabhängig, ob eine Erkrankung vorliege oder nicht. Weiters gebe es auch keine Unterschiede im Trainingsverlauf zwischen den Bereichen „Vorsorge“, „medizinisches Training“ oder „Fitness“, da der beigelegte Trainingsablauf dem des Bf. gleichen würde. Eine Abzugsfähigkeit der Ausgaben sei nur dann anzunehmen, wenn eine (nicht allgemein gehaltene) ärztliche Verordnung mit Angabe der Art/Anzahl der Behandlungen bzw Übungen vor Beginn der Behandlung vorliege bzw die Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung eingebettet sei.

2. Beweiswürdigung

Das Beweisverfahren wird vor allem beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO). Dies bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Zweifelhaft ist, ob die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten im Rahmen einer regelmäßig überwachten physikalischen Therapie gegeben ist.

Der Bf. brachte vor, dass er unmittelbar vor Beginn des Besuchs des „Mf. Centers“ T. ärztlich untersucht und die absolvierten Trainingseinheiten regelmäßig ärztlich und sportwissenschaftlich überwacht worden seien. Dagegen wendete die belangte Behörde ein, dass nur eine regelmäßige Überwachung der Selbstübungseinheiten durch den Arzt

im Rahmen einer ärztlich verordneten Therapie den normierten Voraussetzungen genügen würde und die allgemeine Betreuung nicht ausreichen würde.

Aus der schriftlichen Auskunft von Mf. ergibt sich, dass die sportmedizinische Erstuntersuchung von Dr. D K. die Basis des Trainings im Mf. bildete. Auf Grund der Erstuntersuchung und der daraus gegebenen Trainingsvorgaben sei ein individuell, auf die Beschwerden abgestimmter Trainingsplan angeleitet worden. Im weiteren Verlauf sei der Kunde durch Sportwissenschaftler und staatlich geprüfte Trainer in den Trainingsplan eingeschult worden und hätte die Trainingseinheiten absolviert. Die weitere Betreuung sei durch Sportwissenschaftler, Physiotherapeuten, Sportmediziner und staatlich geprüften Trainern erfolgt, wobei keine 1:1 Betreuung in jeder Einheit vorliege. Im Rahmen des Trainings im Mf. liege ein fester Trainingsplan vor. Ein Chipsystem gäbe dabei die individuellen Trainingsbelastungen vor und zeichne die Trainingsergebnisse auf. Das Training im Mf. werde durch Sportwissenschaftler, Physiotherapeuten und staatlich geprüften Trainern überwacht. Dabei wird das Personal durch ein chipgesteuertes Trainingssystem unterstützt.

Daraus ergibt sich, dass eine Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung (Betreuung durch Sportmediziner) gegeben war. Es lag ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch des Fitnessstudios und ein fester Trainingsplan vor. Zudem war eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten durch ein Chipsystem im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet.

Der Umstand, dass die Betreuung durch ein qualifiziertes Team allen Personen angeboten wird, unabhängig davon, ob eine Erkrankung vorliege oder nicht, ist für die Beurteilung im konkreten Fall nicht relevant, ändert dies an der konkreten ärztlichen Anordnung und Betreuung des Bf. nichts. Sofern die belangte Behörde davon ausgeht, dass keine Unterschiede im Trainingsverlauf zwischen den Bereichen „Vorsorge“, „medizinisches Training“ oder „Fitness“, da der beigelegte Trainingsablauf einer anderen Person dem des Bf. gleichen würde, ist darauf hinzuweisen, dass ein therapeutisches Training und ein Training zur Gesundheitsvorsorge durchaus ähnlich gestaltet sein können, dies aber der therapeutischen Funktion des vom Bf. durchgeführten Trainings nichts ändert. Das ärztlich angeordnete und professionell überwachte Training war auf Grund der zweifelsfrei festgestellten Erkrankung des Bf. notwendig.

3. Rechtslage

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2002 nach Abzug der

Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist **gemäß Abs. 2 leg cit.** außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst **gemäß Abs. 3 leg cit.** dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt **gemäß Abs. 4 leg cit.** wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7 300 Euro 6%

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%

mehr als 36 400 Euro 12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn

- dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder dem Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

§ 34 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2002 lautet: "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."

Gemäß **§ 34 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2002** können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- 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.

Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

§ 35 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 idF BGBl Nr I 112/2012 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."

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr. 303/1996) lautet : "N icht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

4. Erwägungen

Der Bf. beehrte in der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 zusätzlich die Anerkennung der Kosten für ein Jahrestaining bei einem „Mf.“ Center in T. iHv 717,00 € als außergewöhnliche Belastung iSd. § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr. 303/1996). Er leidet an Morbus Parkinson und hat einen Gesamtgrad der Behinderung von 60%. Diese Bewegungstherapie bei „Mf.“ benötige er zur Erhaltung der Mobilität. Die belangte Behörde versagte die Anerkennung, da nicht nachgewiesen worden sei, ob ein ärztlich

angeordnetes und unter ärztlicher Aufsicht durchgeführtes Training im Fitnesscenter vorliegt.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen: sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2); sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen, soweit diese damit in Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 6. Teilstrich, EStG 1988). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind. Die zu § 34 Abs. 6 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430, nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten einer Heilbehandlung als im nachgewiesenen Ausmaß abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen. Nach Lehre und Rechtsprechung kommen als Kosten einer Heilbehandlung Arzt- und Krankenhaushonorare, Aufwendungen für Medikamente, Rezeptgebühren, Krankenscheingebühren, Ambulanzgebühren, Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln, Zuzahlungen zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten, Kostenbeiträge nach den Landeskrankenanstaltengesetzen und Behandlungsbeiträge einschließlich Akupunktur und Psychotherapie in Betracht, soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (*Doralt in Doralt et al.*, EStG¹⁶, § 34 Tz 78).

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind jedenfalls außergewöhnlich (vgl. VwGH 21.9.1956, 349/56), sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Die Kosten sind aber nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn sie mit einer Heilbehandlung bzw. –betreuung typischerweise verbunden sind (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109); es genügt jedoch, dass wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen (vgl. UFS 19.6.2009, RV/1317-L/07).

Kosten einer Heilbehandlung können daher zwar grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung darstellen, allerdings führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung

einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit einer Heilbehandlung ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur oder dergleichen ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Behandlung ergeben (vgl. VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0116). Der Entscheidungslinie des VwGH lässt sich jedenfalls verallgemeinernd eindeutig entnehmen, dass Heilbehandlungen (iSd §§ 34 und 35 EStG 1988) bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um aus steuerlicher Sicht eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zu indizieren. Die Beweisregel der ärztlichen Anordnung vor Beginn eines Besuches z.B. im Fitnessstudio hat ihren Grund darin, dass wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung von ebenfalls der Gesundheit oder dem Wohlbefinden dienender Maßnahmen strenge Anforderungen gestellt werden müssen (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat auch der Bundesfinanzhof zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage in einem Urteil vom 14.8.1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Zum Beweis der Zwangsläufigkeit des durchgeführten Trainings im „Mf.“ Center T. übermittelte der Bf. eine Überweisung an die „Mf.“ Center T. mit einem Ergebnisbericht einer sportmedizinischen Untersuchung vom 30.04.2012, eine Zahlungsbestätigung des Jahrestrainings iHv 717,00 €, einen allgemeinen „Mf.“ Trainingsablauf und eine ärztliche Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt eines Facharztes für Neurologie und Psychiatrie vom 01.09.2014. Als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen fordern Lehre und Rechtsprechung (siehe oben) jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit und die Zwangsläufigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergeben und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat. Die vorgelegte Überweisung an die „Mf.“ Center T. erfolgte durch Dr. D K. am 30.04.2012. Dr. D K. ist Arzt für Allgemein- und Sportmedizin und im „Mf.“ Center T. angestellt. Er führte auch die sportmedizinische Untersuchung vom 30.04.2012 durch. Die vorliegende Überweisung enthält eine Beschreibung der durchzuführenden Trainingstherapie (Gangsicherheit, Minderung Sturzgefahr, Verhinderung Sarkopenie (Anmerkung Gericht: Verlust an Muskelmasse)). Dem Bf. wurden als geeignete Therapiemaßnahmen ein Krafttraining und therapeutische Übungen im Freibereich (z.B. Gleichgewichtsübungen) verordnet. Im Beschwerdefall liegt hinsichtlich des Besuches des Fitnessstudios „Mf.“ Center T. ein vorfeldweises ärztliches Gutachten vor, aus dem sich die Notwendigkeit des Besuches des Fitnesscenters ergibt. In Bezug auf die Dauer des verordneten Besuches des Fitnesscenters ist auf der Überweisung nichts vermerkt. Da es sich aber bei der Krankheit des Bf. (Morbus Parkinson) um eine chronische

Erkrankung handelt und jede Unterbrechung der Therapie eine schädigende Auswirkung auf den Gesundheitszustand bzw. die Mobilität des Bf. zur Folge haben würde (siehe ärztliche Bestätigung eines Facharztes für Neurologie und Psychiatrie vom 01.09.2014, diverse vorgelegte Artikel und Broschüren), ist von einer dauerhaften Verordnung des Besuches im Fitnesscenter auszugehen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH würde selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Wesentlich wäre die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung. So könnte sich ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch eines Fitnessstudios beispielsweise dann und insoweit als zwangsläufig erweisen, wenn im Rahmen einer ärztlich verordneten physikalischen Therapie nach einem festen Trainingsplan laufend auch konkrete selbstständige Trainingseinheiten in einem Fitnessstudio zu absolvieren sind und eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Es muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Übungen unter Anleitung einer fachkundigen Person – d.h. eines Arztes oder Therapeuten - eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes haben und die Wirkung der Sportausübung auf das Leiden geprüft werden kann (vgl. UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07; 24.9.2008, RV/0973-L/07; vgl. auch BFH 14.8.1997, III R 67/96). Auch nach der Rechtsprechung des OGH können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten bzw. medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen hintanhalten und somit die Qualifikation als Heilmittel oder Heilbehandlung für sich in Anspruch nehmen (OGH 5.12.2000, 10 Obs 311/00h).

Nach dem Beweisergebnis war eine Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung (Betreuung durch Sportmediziner) gegeben. Es lag ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch des Fitnessstudios und ein fester Trainingsplan vor. Zudem war eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten durch ein Chipsystem im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet. Somit sind nach Ansicht des Gerichtes die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4.9.2014, 2012/15/0136 aufgestellten Kriterien für eine Anerkennung der Kosten eines physiotherapeutisch begleiteten Besuches im Fitnessstudios als zwangsläufig gegeben. Somit liegen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Kosten der Heilbehandlung iSd. § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr. 303/1996) vor, welche im nachgewiesenen Ausmaß von 717,00 Euro zu berücksichtigen sind. Dieser Betrag ist den von der belangten Behörde anerkannten nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (359,22 Euro) hinzuzurechnen.

5. Berechnung der Einkommensteuer 2013

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Übermittelte Lohnzettel Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245) Arbeitgeber	43.990,20 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	43.990,20 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 43.990,20) * (730,00 - 60) / 23.600,00 + 60$	-514,52 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z.7 EStG 1988	-359,00 €
Kirchenbeitrag	-298,31 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	-28,80 €
Selbstbehalt	28,80 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35(3) EStG 1988)	-294,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-1.076,22 €
Einkommen	41.448,15 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(41.448,15 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	12.217,95 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	12.217,95 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.217,95 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 6.643,32	398,60 €
Einkommensteuer	12.616,55 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-13.689,16 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,39 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.073,00 €

6. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 17. Februar 2016