

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf., Adr. gegen den Bescheid des FA Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 6.3.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Auf Grund der elektronisch eingebrachten Erklärung für die Arbeitnehmerveranlagung 2011 des Herr Bf. erging am 6. März 2012 erklärungsgemäß der Einkommensteuerbescheid.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. die Berufung (nach der derzeit geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) ein und begründete diese damit, dass nachträglich als außergewöhnliche Belastung die Kosten für das Studio Fitness und Sport X. in Höhe von 384 € bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden mögen, da er auf Grund seiner Spinalkanaldeformation auf Anraten seines Arztes regelmäßig Sport betreiben müsse.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2012 ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass unter Krankheit eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen sei, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordere. Nicht abzugsfähig seien daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, deshalb könnten die beantragten Kosten für das Fitnesscenter steuerlich nicht anerkannt werden.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass seine Behinderung von 60 % lt. Bundessozialamt vom 29.5.2000 auf eine Wirbelsäulenschädigung zurückzuführen sei, die gesamte Funktionsbeeinträchtigung betrage 80 %. Um eine Stabilisierung dieser Schädigung möglichst lange zu erhalten, sei

als Therapie von der Neurochirurgie regelmäßig WS-Gymnastik verordnet worden. Nach einer OP, die durch Lähmungserscheinungen im September 2009 notwendig geworden sei, habe das Rehabilitation-Krankenhaus ebenfalls die regelmäßige Durchführung eines gezielten Bewegungsprogrammes verordnet. Dies sei bereits davor vom Arzt am 31.3.2009 vorgeschrieben worden. Diese gezielte WS-Gymnastik und weitere Kräftigungsübungen der Bauch- und Rückenmuskulatur würden anweisungsgemäß unter fachlicher Anleitung im FUS X. durchgeführt werden. Diese Therapien würden demnach der Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung seiner Wirbelsäulenerkrankung und nicht der Vorbeugung dienen. Als Beilage wurden folgende Belege mitgelegt:

- Schreiben des Bundessozialamtes vom 29.5.2000 mit Beiblatt, nach dem folgende Gesundheitsschädigungen für die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung berücksichtigt werden:

1. Wirbelsäulenschädigung (enger cervikaler Spinalkanal, kontrische Bandscheibenprotrusion C3-7 und dorsale Spondylohyten Reserveraumes und geringer Myelonimpression) (2 Stufen über dem unteren RSW wegen der spinalen Ataxie und der Gefühlsstörungen im Bereich der oberen und unteren Extremitäten) 60 %,

2. Zustand nach Operation einer Netzhautablösung, chorioretinale Narben, Aphakie rechts, Glaskörpertrübungen und hintere Glaskörperabhebung, Myopie, Astigmatismus, Presbybie links (oberer RSW wegen der Glaskörperveränderungen links) 30 %

Die im Zusammenwirken der o. a. Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung beträgt 80 %, weil der Grad der Behinderung (GdB) der

Gesundheitsschädigung (GS) 1 durch den GdB der GS 2 um 2 Stufen angehoben wird.

- Entlassungsbericht der Neurochirurgie vom 19.7.2009 nach OP von C3/4, als Medikation wurden 6 Medikamente verordnet,

- ambulanter Befundbericht der Neurochirurgie vom 2.9.2009, wonach eine weitere Rehabilitation in Y. ab folgender Woche geplant sei.

- Informationsblatt des orthopädischen Krankenhauses Z. in Y. mit Tipps zur gesunden Belastung meines Rückens, darunter z. B. regelmäßige Durchführung eines gezielten Bewegungsprogrammes,

- Befund von Dr. AB, Arzt für Allgemeine, Manuelle, Sport- und Arbeitsmedizin, vom 31.3.2009, in dem neben diversen Untersuchungsergebnissen (Labor, EKG, Spirometrie, etc.) als weiteres Procedere regelmäßig stabilisierende Wirbelsäulgymnastik und regelmäßig Ausdauertraining, jeweils etwa 3x/Woche, nachher jeweils regelmäßig dehnen, fett- und purinarne Kost angegeben ist.

Nach den Statuten des Dachverbandes "Fitness und Sport Österreich" umfasst der Tätigkeitsbereich des Vereins die Förderung sportlicher und gesundheitlich positiver Aktivitäten der Mitglieder. Der Zweck des Vereins ist gerichtet auf die Förderung sportlicher und gesundheitlich positiver Aktivitäten der Mitglieder, die Hilfestellung in gesundheitlichen und sportlichen Belangen und die Ausübung von Sportarten wie Nordic Walking, Klettern, Lauftreffs, Aerobic (www.fus-österreich.at/satzung.html).

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall die Behinderung des Beschwerdeführers, demgemäß auch der seinem Behinderungsgrad entsprechende pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988, der Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung sowie nachgewiesene Kosten wegen eigener Behinderung nach dieser Verordnung in Höhe von 287,20 € gewährt wurden. Strittig ist lediglich, ob die Aufwendungen für ein Fitnessstudio als Kosten einer Heilbehandlung einzustufen sind.

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) 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 Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für bestimmte Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch 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 (zB ein Pflegegeld) übersteigen. 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. I 2010/430, nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll 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 ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten sowie Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen, der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH 20.4.1993, 88/14/0199, VwGH 19.11.1998, 95/15/0071 und Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁶, § 34, Tz 7).

Krankheitskosten sind nach ständiger Verwaltungsrechtsprechung grundsätzlich außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig; für die (steuerliche) Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist jedoch erforderlich,

- dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert.
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich in direktem Zusammenhang mit der Krankheit steht.
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind daher Ausgaben für die Vorbeugung von Krankheiten bzw. Ausgaben für die Erhaltung der Gesundheit (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Laut dem Urteil des BFH vom 14.8.1997, III R 67/96, und der Berufungsentscheidung des UFS vom 16.11.2011, RV/0046-K/10, sind Kosten für den Besuch eines Fitnessstudios nur bei Erfüllen von zwei Voraussetzungen außergewöhnliche Belastungen iSd §§ 34, 35 EStG 1988, nämlich Vorliegen einer ärztlichen Verordnung vor Beginn sowie Tätigwerden von ärztlichem Personal, Heilpraktikern oder sonstigen zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Personal.

Daher muss eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit des Besuchs eines Fitnessstudios klar ergibt, noch vor Beginn der Behandlung vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof anerkennt in seiner Rechtsprechung ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht umfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf der konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018).

Die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, unterliegt in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel. Was vor zwanzig Jahren noch als Luxus gegolten habe, sei heute vielfach durchaus alltäglich. Im Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein, kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst

wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen. Der Besuch eines Fitnessstudios, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Therapie zu unterziehen, ordnet der Oberste Gerichtshof etwa im Hinblick auf das stark gestiegene Gesundheitsbewusstsein in weiten Teilen der Bevölkerung dem Bereich der allgemeinen Lebensführung zu. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und sind daher als Heilmittel zu qualifizieren. Aufwendungen, die im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06, und do. Zitate).

Als allgemein anerkannt gilt, dass es sich bei den Ausgaben für ein Fitnessstudio um solche Aufwendungen handelt, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fitnessstudio in aller Regel kein ärztliches bzw. medizinisch geschultes Personal (etwa Physiotherapeut) tätig.

Im vorliegenden Fall wurden Befunde vorgelegt, aus denen zwar Therapievorschläge, Tipps und Empfehlungen hervorgehen, aber keine ausdrückliche ärztliche Verordnung. Eine ärztliche Empfehlung ist keine die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigende ärztliche Verordnung. Eine Behandlung wird "ärztlich verordnet", wenn diese Behandlung durch einen Vertrags- oder Wahlarzt verschrieben wird.

Ein Indiz gegen die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen stellt wohl auch der Umstand dar, dass nicht einmal behauptet wurde, dass ein (teilweiser) Ersatz der Aufwendungen durch den Sozialversicherungsträger stattfand (siehe auch Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁶, § 34, Tz 78).

Da die vom Beschwerdeführer erwähnten ärztlichen Verordnungen einerseits nur ärztliche Empfehlungen, Hinweise bzw. Vorschläge sind, die von einer regelmäßigen WS-Gymnastik bzw. einem Bewegungsprogramm sprechen und andererseits nicht von einem Besuch eines Fitnessstudios, können die Aufwendungen für das Studio Fitness und Sport nicht bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden. Nach den Statuten umfasst der Zweck des Vereins auch keine Heilbehandlung oder Heilbetreuung, sondern Förderung sportlicher und gesundheitlich positiver Aktivitäten der Mitglieder, die Hilfestellung in gesundheitlichen und sportlichen Belangen und die Ausübung von Sportarten.

Aus der Sicht vorstehender Erwägungen mangelt es den zur Absetzung als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen für den Besuch des Fitnessstudios sowohl am Merkmal der Außergewöhnlichkeit wie auch am Merkmal der Zwangsläufigkeit. Eine Berücksichtigung der vom Bf. geltend gemachten diesbezüglichen Ausgaben als außergewöhnliche Belastung, ohne Berechnung eines Selbstbehaltes, kommt daher nicht in Betracht.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 28. Juli 2014