

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
vertreten durch EVENTUM Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs- GmbH,
Rheinstraße 26-27, 6890 Lustenau,
betreffend die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 25.07.2012 über
Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010,
zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen
(Berufungsvorentscheidungen) teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der
Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf die
Beschwerdevorentscheidungen (Berufungsvorentscheidungen) vom 9. November 2012
verwiesen.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

In seinen Beschwerden beantragte der steuerlich vertretene Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen einer körperlichen Behinderung bei nachgewiesener Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% sowie die Berücksichtigung der nachgewiesenen Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988 iVm § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. 1996/303.

Begründend führte er aus, schon seit vielen Jahren unter gesundheitlichen Problemen zu leiden und deshalb Heilbehandlungen in Anspruch genommen zu haben. Die Kosten dafür habe er unter Beilage von Nachweisen steuerlich geltend gemacht. Sie seien jeweils unter Abzug eines Selbstbehaltes anerkannt worden. Erst später habe sich herausgestellt, dass bei ihm bereits während des gesamten Streitzeitraumes eine 50%-ige körperliche Behinderung vorgelegen sei. Dies könne er durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes belegen. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens stelle er daher die oben zitierten Anträge.

Die unter dem Titel der Heilbehandlung geltend gemachte Aufwendungen für Fitnesscenter (Jahresbeitragszahlungen) und Thermalbad (Eintrittskosten und Fahrtkosten) beliefen sich auf nachfolgende Beträge (in Euro):

2006	3.400,54
2007	2.897,58
2008	3.107,53
2009	4.231,87
2010	3.624,76

Das Finanzamt erließ in der Folge Beschwerdeentscheidungen, mit denen es die angefochtenen Bescheide insofern abänderte, als der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 jeweils gewährt wurde. Die geltend gemachten Heilbehandlungskosten wurden jedoch **zur Gänze nicht** als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Nach allgemeinen Ausführungen zu § 34 EStG 1988 erläuterte das Finanzamt hiezu, dass § 34 Abs. 6 EStG den Abzug gewisser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zulasse. Darunter fielen jedoch grundsätzlich nicht Aufwendungen für den Besuch eines Fitnesscenters oder eines Mineralheilbades, weil es sich dabei um solche hande, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern in der Mehrzahl von Gesunden in der Absicht getätigt würden, ihre Gesundheit zu erhalten und ihr Wohlbefinden zu steigern. Für die Anerkennung solcher Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung sei daher eine im Vorhinein erteilte ärztliche Verordnung erforderlich. Im Streitfall liege eine derartige Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der Maßnahme ersehen lasse, nicht vor. Die Aufwendungen für Fitnesscenter und Mineralheilbad seien insofern nicht zwangsläufig erwachsen und einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung unzugänglich.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag äußerte sich der Beschwerdeführer dazu wie folgt: Er habe den Beruf eines Malers ausgeübt und schon Mitte der 1990-er Jahre mit Gesundheitsstörungen in Form von elektrisierenden Schmerzen in beiden Armen sowie eines Schwäche- und Unsicherheitsgefühls in den Beinen zu kämpfen gehabt. Dazu seien degenerative Störungen an der Lendenwirbelsäule und ein Bandscheibenvorfall im Bereich der Halswirbelsäule diagnostiziert worden.

Aufgrund dieser Beschwerden beziehe er seit März 2000 eine Rente von der X Invalidenversicherung. Im Jahr 2002 habe der Hausarzt Dr. AB regelmäßige Heilbäder sowie ein konsequentes Training der Wirbelsäulenmuskulatur angeordnet. Vorerst wurde das Training im sportmedizinischen Behandlungszentrum "C" bei Dr. D durchgeführt. Nach Absprache mit diesem habe er nach einiger Zeit den Wechsel zum näherliegenden Fitnesscenter E vollzogen, wo er bis heute die entsprechenden Übungen ausführe. Zu Hause könne er die Übungen nicht ausführen, weil er nicht über die Geräte, zB eine Beinpresse und ein Rückenextensionsgerät, verfüge. Neben dem Fitnesscenter habe er auch regelmäßig das Mineralbad F besucht.

Er legte Kostenaufstellungen bei.

Der Beschwerdeführer verwies auf den Umstand, dass ihm die geltend gemachten Kosten vorerst als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zugestanden, schließlich aber zur Gänze aberkannt worden waren. Die Abgabenbehörde spreche den in Frage stehenden Aufwendungen somit den direkten Zusammenhang mit der Behinderung und die Tauglichkeit der entsprechenden Maßnahmen zur Heilung und Linderung ab.

Ein Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger - wie er im Streitfall nicht erfolgt sei - stelle keine Voraussetzung für das Vorliegen von Krankheitskosten dar. Es könne daher auch im Vorliegen einer vorab erteilten ärztlichen Verordnung keine zwingende Voraussetzung für Krankheitskosten erblickt werden. Die Zwangsläufigkeit einer Heilmaßnahme bestimme sich daher in erster Linie durch die vom Arzt getroffene Entscheidung.

Neben der schon erwähnten Diagnose durch Dr. AB habe die Ärztin Dr. GH im November 2012 attestiert (Anm.: Wiedergabe wörtlich): *"Auf Grund der oben erwähnten Erkrankung, die erstmalig 1999 auftrat (plötzliche Muskelschwäche im unteren Gliedmaßenbereich), ist ein konsequentes Training der Wirbelsäulenmuskulatur (dadurch konnte bisher eine OP-Sanierung verhindert werden) und regelmäßige Heilbäder erforderlich."*

Die von ihm in Fitnesscenter und Mineralbad vorgenommenen Maßnahmen verhinderten daher eine weitere Verschlechterung und linderten die Symptome der vorliegenden Krankheit. Nach der Judikatur sei jeder Aufwand als Krankheitskosten abzugsfähig, der der Heilung, Besserung und Erträglichmachung der Krankheit diene. Die Kosten seien daher im beantragten und nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei eine Kürzung um den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu erfolgen habe.

Erwägungen

Der Entscheidung wird unter Stützung auf den Akteninhalt und die eingereichten Nachweise folgender **Sachverhalt** als feststehend zugrundegelegt:

Streitjahre sind die Jahre 2006 bis 2010.

Schon seit Mitte der 1990-er Jahre litt der Beschwerdeführer unter gesundheitlichen Problemen.

Ein Attest des Allgemeinmediziners Dr. AB vom 12.2.2002 lautet wörtlich: „*Diagnosen: Cervikobrachialgie, Dorsalgie, Lumbago b. Ausgeprägten degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule. Folge: regelmäßige Heilbäder und konsequentes Training der Wirbelsäulenmuskulatur medizinisch angezeigt.*“

In diesem Zusammenhang suchte der Beschwerdeführer (auch) in den Streitjahren das Fitnesscenter und das Mineralheilbad auf. Die dafür aufgewendeten Kosten machte er steuerlich als außergewöhnliche Belastungen geltend. Sie wurden von Finanzamtsseite als solche -jedoch unter Abzug eines Selbstbehaltes – berücksichtigt.

Seit März 2000 bezieht der Beschwerdeführer jeweils eine Invalidenrente aus der liechtensteinischen und aus der eidgenössischen Invalidenversicherung. Diese Einkünfte erklärte er vorerst nicht.

Im Jahr 2012 kam es zur Selbstanzeige und in der Folgen zu einer Wiederaufnahme der Verfahren (auch) für die Streitjahre. Die neuen Sachbescheide focht der Beschwerdeführer mit der Begründung an, dass ihm der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG zustehe sowie, dass die nachgewiesenen Kosten der Heilbehandlung nicht um einen Selbstbehalt zu kürzen seien.

Der Beschwerdeführer legte eine Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 18.6.2012 vor, in der wörtlich festgehalten wird: „*Wir bestätigen, dass der bei Herrn Bf festgestellte Grad der Behinderung (GdB) von 50 von Hundert (vH) seit mehr als 5 Jahren besteht.*“

Ein Attest der Allgemeinmedizinerin Dr. GH vom 21.11.2012 lautet wörtlich: „*Diagnose: chron. Cervicobrachialgie bei Spinalkanalstenose C5/C7, Erstdiagnose 1999. Myelopathie C3/C4. Mehrsegmentale Discusherniation C3/C4, C4/C5, C5/C6. Polymyalgia rheumatica.*

Aufgrund der oben erwähnten Erkrankung, die erstmalig 1999 auftrat (plötzliche Muskelschwäche im unteren Gliedmaßenbereich) ist ein konsequentes Training der Wirbelsäulenmuskulatur (dadurch konnte bisher eine OP-Sanierung verhindert werden) und regelmäßige Heilbäder erforderlich.“

Rechtliche Würdigung:

Hinsichtlich der allgemeinen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit außergewöhnlicher Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Zu den Anforderungen, die an eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gestellt werden, gehört das Vorliegen der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 3 EStG 1988). Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten sind nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Für die steuerliche Anerkennung der Krankheitskosten ist jedoch u. a. erforderlich, 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).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 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 (§ 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 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430, nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB 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).

Als allgemein anerkannt gilt, dass es sich bei den Ausgaben für ein Fitnesscenter – analog auch für den Besuch eines Mineralheilbades – 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 Fitnesscenter oder Mineralbad in aller Regel kein ärztliches bzw. medizinisch geschultes Personal (etwa Physiotherapeut) tätig.

Gerade aus diesem Grund fordern Lehre und Rechtsprechung **als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen jedenfalls eine ärztliche Verordnung**, aus der sich die medizinische Notwendigkeit - im Weiteren die Zwangsläufigkeit - der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat. Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Übungen unter Anleitung einer fachkundigen Person - dh 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 (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).

Umgelegt auf den Beschwerdefall kann daher festgehalten werden:

Das Attest des Arztes Dr. AB stammt aus dem Jahr 2002. Es betrifft somit keines der in Streit stehenden Jahre. Zudem ist es auch inhaltlich keine Verordnung, die eine konkrete medizinische Maßnahme in einer konkreten Institution anordnet. Vielmehr handelt es sich bei dem Text "*....sind regelmäßige Heilbäder und konsequentes Training der Wirbelsäulenmuskulatur medizinisch angezeigt*", um eine unverbindliche, an den Patienten selbst gerichtete Empfehlung, die es ihm freistellt, entsprechende Übungen oder Bäder in Eigenregie zu organisieren und durchzuführen. Die Zwangsläufigkeit einer durchzuführenden Maßnahme kann daraus nicht abgeleitet werden.

Das Attest der Ärztin Dr. GH stammt aus dem Jahr 2012 und betrifft daher ebensowenig die Streitjahre. Soweit es - ungeachtet dessen - inhaltlich zum Ausdruck bringt "...ist ein konsequentes Training der Wirbelsäulenmuskulatur (dadurch konnte bisher eine OP-Sanierung verhindert werden) und regelmäßige Heilbäder erforderlich", kann auch darin keine im vorhinein erteilte Verordnung betreffend genau umschriebene und einem ärztlichen oder therapeutischen Plan unterliegende Übungen oder Anwendungen erblickt werden. Wenn auch das Arztschreiben die Wichtigkeit der seitens des Beschwerdeführers in der Vergangenheit gesetzten Maßnahmen unterstreicht und sie weiterempfiehlt, ist es keine Verordnung, die eine zwangsläufig zu setzende Maßnahme verschreibt.

Die als Nachweis eingebrachten Bestätigungen des Fitnesscenters E lauten: "Herr Bf hat unser Fitnesscenter besucht. Mitgliedsbeitrag: xxx,xx €" oder "Mit diesem Schreiben bestätigen wir die Beitragszahlung von xx x,xx € für den Zeitraum 1.1.xxxx bis 31.12.xxxx". Bei den Bestätigungen des Mineralheilbades F handelt es sich um Quittungen über die entrichteten Eintrittspreise. Aus den Schreiben geht nicht hervor, dass die Übungen oder Bäder unter ärztlicher oder therapeutischer Aufsicht im Rahmen eines vorgegebenen Heilungsplanes erfolgten und wurde Solches übrigens auch nicht behauptet.

Gesamthaft ergibt sich daher, dass der Beschwerdeführer mit ärztlicher Empfehlung , jedoch ohne ärztliche Verordnung mit seinen Übungen und Bädern vorbeugende Maßnahmen hinsichtlich einer Verschlechterung seiner Wirbelsäulenmuskulatur setzte.

Das Bundesfinanzgericht zieht nicht in Zweifel, dass sich die ohne ärztliche Verschreibung und ohne Aufsicht durch geschultes Personal in Fitnesscenter und Bad durchgeführten Maßnahmen positiv auf den Gesundheitszustand des Beschwerdeführers auswirkten. Jedoch macht allein diese Auswirkung die dafür verausgabten Kosten nicht zu abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen im steuerlichen Sinn. Vielmehr werden entsprechende Übungen oder auch Bäder in einer gesundheitsbewussten Welt jedem erwachsenen Menschen, der durch berufliche Anforderungen und natürliche Abnutzungs- oder Ermüdungserscheinungen Regenerations- und Kräftigungsbedarf hat, guttun, ohne dass er sie steuerlich geltend machen kann und wird zweifellos jeder Arzt ein entsprechendes Training gutheißen.

Soweit der Beschwerdeführer von nicht notwendigerweise anfallenden Kostenersätzen durch den Sozialversicherungsträger ableitet, auch eine ärztliche Verordnung sei für die Anerkennung einer Maßnahme als medizinisch notwendig im Streitfall entbehrlich, kann das Bundesfinanzgericht ihm nicht folgen. Vielmehr verkörpert nach Lehre und Rechtsprechung die klare ärztliche Verordnung jene Entscheidungsgrundlage, die den zweifelsfreien Rückschluss auf die medizinische Notwendigkeit bzw. auf die Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zulässt.

Zu erwähnen ist, dass der Beschwerdeführer neben den für Fitnesscenter und Thermalbad geltend gemachten Kosten auch andere Aufwände verzeichnet hat, die seitens der Abgabenbehörde ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden: So absolvierte er in den Jahren 2006 und 2009

Kuraufenthalte in BI und BJ und machte für 2008 Kosten für Fachärzte der Chirurgie und der Orthopädie geltend.

Zusammenfassend konnte dem in Streit stehenden Beschwerdebegehren im Hinblick auf die in Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Anerkennung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung wegen fehlender Zwangsläufigkeit nicht entsprochen werden.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision: Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage ist durch die dargelegte Rechtsprechung hinlänglich geklärt. Es kommt ihr keine über den Einzelfall hinausgehende, grundsätzliche Bedeutung zu. Feststellungen auf Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

Feldkirch, am 15. Juli 2014