



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Zmuck & Kislinger Steuerberatung OEG, 8010 Graz, Plüddemanngasse 67b, vom 31. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsentscheidung vom 15.1.2010 teilweise stattgegeben.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungserberin, bei der lt. Bescheid des Bundessozialamtes vom 24.3.2005 eine Funktionsbeeinträchtigung von 40 v.H. wegen degenerativer Veränderungen der Wirbelsäule, Übergangswirbel L5 und Spondylolisthese L4-L5 Grad II – die Fettstoffwechselstörung stellt keine relevante Behinderung dar - im strittigen Jahr bestanden hat, beantragte im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 unter anderem die Aufwendungen für ein „X Training“ in Höhe von insgesamt € 670,- als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Das Finanzamt wies das Begehren mit dem Hinweis darauf, dass Aufwendungen für ein Fitnessstudio Kosten der privaten Lebensführung darstellen würden, ab.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Berufungserberin vor, dass sie für beide Trainings ärztliche Verordnungen beigelegt habe. Sie habe in der Wirbelsäule einen äußerst

schmerzhaften Gleitwirbel, 2.-3. Grades (3. Grad sei die höchste Stufe), weshalb sie in den Bewegungen sehr eingeschränkt sei. Es sei ihr die Operation, bei der zwei Wirbel mit Titanplatten zusammen gehängt werden würden, bereits in Aussicht gestellt worden. Laut Ärzten sei das medizinische Training das einzige Mittel, mit dem sie die Operation etwas verzögern könne.

Neben der Gewährung gegenständlich nicht mehr strittiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung verwies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung bezüglich der Aufwendungen für das X Training nach Aufzählung der vorgelegten Unterlagen (Ausstellung des Indikatorformulars X Training, Vertrags- und Rechnungserstellung X Training GmbH, Vertrag / Rechnung X Training, Honorarnote Dr. A E) darauf, dass auf der Internetseite zwar zu lesen sei, dass die medizinische Kräftigungstherapie immer von einem Arzt verordnet werde, eine Honorarnote von der Berufungsverberberin auch vorgelegt worden sei, dies jedoch im Widerspruch zu dem von X Training erstellten Indikationsformular (Diagnose und Programmvorstellung) und dem Vertrag ...empfohlenes assistiertes Training... (+Vertragsbestimmungen Punkt 2) stehen würde. Wie aus 3. Vertragsbestimmungen, Punkt 9, ersichtlich und auch lt. Internetseite beworben, handle es sich bei X Training um ein gesundheitsorientiertes Krafttraining und somit nicht um eine für den Abzug als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 notwendige Therapie. Nachdem auch die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter keinerlei Ersatzleistung diesbezüglich getätigt hätte, hätte dem Berufungsbegehren auf Berücksichtigung der X Trainingskosten nicht entsprochen werden können.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird darauf hingewiesen, dass gemäß den gesetzlichen Bestimmungen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Behinderung anfallen würden, als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien, dazu würden Therapiekosten zählen. Maßgeblich sei einzig und allein die Tatsache, ob eine ärztliche Notwendigkeit für diese Art des Trainings bzw. der Therapie gegeben sei oder nicht. Das würde bedeuten, dass z.B. Massagekosten grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien, aber wenn eine gesundheitliche Notwendigkeit und eine ärztliche Verordnung dafür vorliegen würde, handle es sich sehr wohl um eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG. In der Beilage werden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Überweisung Dr. B vom 20.10.2009 zum X Training: Begründung: Kräftigung der lumbalen Streckmuskulatur an X Trainingsgeräten und eine Kräftigung der Bauch-Becken-Beinmuskulatur ebenfalls an X Trainingsgeräten
- Arztbrief Dr. C vom 18.8.2009: das X Training wird auf Grund des Beschwerdebildes dringend empfohlen

- Bestätigung von Dr. B (ohne Datumsangabe), wonach die Berufungswerberin im Rahmen von X Training ein regelmäßiges gesundheitsorientiertes Krafttraining durchführt und sich dadurch ihr Beschwerdebild verbessern konnte
- Indikationsformular Dr. A vom 19.9.2008; es wird gebeten, mit der Berufungswerberin folgendes Krafttraining durchzuführen: Assistiertes Training Vario 1. Paket; selbständiges Training auf Grund des Beschwerdebildes

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 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 5. Teilstrich EStG1988). 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 303/1996 idF BGBl II 91/1998 idF BGBl II 416/2001, 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.

Für die steuerliche Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist 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 und
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Bezüglich des Vorliegens der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 hat im gegenständlichen Fall der Nachweis des direkten Zusammenhangs der Aufwendungen für das X Training mit der Krankheit bzw. deren Qualität als taugliche Maßnahme zur Linderung der Krankheit zu erfolgen, wobei dem Erfordernis des Nachweises in diesem Bereich insofern ein besonderes Hauptaugenmerk zu schenken ist, als ein X Training auch zur Gesundheitsvorsorge und Steigerung des körperlichen Wohlbefindens in Anspruch genommen wird. Aus der Homepage von „X“ ist unter anderem zu ersehen, dass ein X Training nicht nur von Kranken, sondern auch von Gesunden in der Absicht getätigt wird, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Diesbezüglich hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung bereits darauf hingewiesen, dass es sich beim X Training grundsätzlich um ein gesundheitsorientiertes Krafttraining handelt, was durch das undatierte Schreiben von Frau Dr. B, wonach die Berufungsverwerberin im Rahmen von X Training ein gesundheitsorientiertes Krafttraining durchführt, bestätigt wird.

Lehre und Rechtsprechung fordern für die Anerkennung der entsprechenden 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 (siehe Entscheidung des UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07). Außerdem müsse sichergestellt sein, dass die durchgeführten Übungen unter

Anleitung einer fachkundigen Person eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung einer bestimmten Krankheit habe und die Wirkung der Sportausübung auf das Leiden geprüft werden könne (in diesem Sinne das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.8.1997, III R 67/96). In der Regel ist in einem X Trainingscenter nicht ärztliches Personal tätig, welches zwar funktionsbezogene Kurse, Prüfungen und Praktika absolviert, was jedoch einer Ausbildung im Sinne des MTD-Gesetzes zum Physiotherapeuten nicht gerecht werden kann.

Im Zusammenhang mit den strittigen Aufwendungen für das X Training legte die Berufungswerberin folgende Unterlagen vor:

- Honorarnote Dr. A vom 19.9.2008, Verordnung, Einzelgymnastik, maschinelle Kräftigung im X Training
- Indikationsformular X Training, ausgestellt von Dr. A vom 19.9.2008; es wird gebeten, mit der Berufungswerberin folgendes Krafttraining durchzuführen: Assistiertes Training Vario 1. Paket; selbständiges Training auf Grund des Beschwerdebildes
- Vertrag/Rechnung vom 19.9.2008 mit X Training über € 460
- Vertrag/Rechnung vom 19.9.2008 mit X Training über € 210
- Arztbrief Dr. C vom 18.8.2009: „Des Weiteren wird das X Training dringend empfohlen.“
- Formular für die Überweisung der Berufungswerberin an X Training durch Dr. B vom 20.10.2009, Begründung: Kräftigung der lumbalen Streckmuskulatur an X Trainingsgeräten und eine Kräftigung der Bauch-Becken-Beinmuskulatur ebenfalls an X Trainingsgeräten
- Bestätigung von Dr. B (ohne Datumsangabe), wonach die Berufungswerberin im Rahmen von X Training ein regelmäßiges gesundheitsorientiertes Krafttraining durchführt und sich dadurch ihr Beschwerdebild verbessern konnte

Aus den vorgelegten Unterlagen konnte die von Lehre und Rechtsprechung geforderte medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme (X Training) aus folgenden Gründen nicht abgeleitet werden:

Wie aus der Aufzählung der vorgelegten Unterlagen zu ersehen ist, betreffen einige Unterlagen das Jahr 2009 und können somit nicht rückwirkend für das strittige Jahr 2008 berücksichtigt werden. Zudem wird das X Training im Arztbrief von Dr. C vom 20.10.2009 lediglich empfohlen. Eine ärztliche Empfehlung ist jedoch keiner die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigenden ärztlichen Verordnung gleichzusetzen, sondern bloß ein allgemein gehaltenes Gutheißen von Muskel stärkenden Turnübungen, aus dem zwar die Vermutung abgeleitet werden kann, dass sie der gesundheitlichen Situation des Berufungswerbers zuträglich sind. Eine zwangsläufig notwendige Maßnahme zur

therapeutischen Behandlung der Krankheit wird jedoch damit nicht ausgedrückt (vgl. UFS GZ RV/0973-L/07 vom 24.09.2008).

Ein Ersatz der Aufwendungen durch einen Sozialversicherungsträger, der allenfalls ein Indiz für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen darstellen würde (siehe Doralt, Kommentar EStG, § 34, Tz 78, Stichwort "Alternativmedizinische Behandlung"), wurde nach Auskunft der F deswegen, weil das X Training keine Krankenbehandlung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen darstellt, nicht geleistet.

Was die ärztliche Verordnung eines X Trainings durch Herrn Dr. A und Frau Dr. B betrifft, ist zu berücksichtigen, dass jeder X Training-Betrieb lt. Information aus dem Internet mit einem Kooperationsarzt zusammen arbeitet. Der Kooperationsarzt ist in unmittelbarer räumlicher Nähe des X Training-Betriebes mit einer Privatordination niedergelassen und kennt die Maschinen und deren Wirkung. Der Sportarzt Dr. A mit Ordinationsadresse in E scheint in der Homepage von X Training als ärztlicher Leiter von X auf. Frau Dr. B wird als Kooperationsarzt des X Training Betriebes in D geführt und hat ihre Ordination ebendort. Nachdem wirtschaftliche Beweggründe für die ärztliche Verschreibung des X Trainings bei dieser Konstellation nicht ausgeschlossen werden können, kann daraus eine medizinische Notwendigkeit bzw. Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 für die Durchführung eines X Trainings nicht eindeutig abgeleitet werden, zumal die Berufungswerberin ohnehin auch andere Therapien durchgeführt hat, deren Aufwendungen sowohl von der F ersetzt bzw. vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden.

Auch war von der Berufungswerberin über Vorhalt vom 10.5.2011 nicht zu erfahren, warum sie in ihren Darstellungen im Berufungsschreiben davon ausgeht, in der Wirbelsäule einen Gleitwirbel 2.-3. Grades zu haben, wobei der 3. Grad die höchste Stufe sei, der Bescheid des Bundessozialamtes vom 24.3.2005 entsprechend der gemäß § 27 Abs. 1 BEinstG anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Arbeit und Soziales vom 9. Juni 1965, BGBl.Nr. 150/1965, für diese Art der Gesundheitsschädigung nach der Position 191 in den Richtsätzen jedoch lediglich eine Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 40 v.H. von möglichen 40 bis 100 v.H. MdE., also lediglich im untersten Ausmaß (unterer RSW entspricht dem Befundausmaß mit rezid. Lumbalgien und Bewegungseinschränkung im Bereich der Lendenwirbelsäule) festgesetzt wurde. Nach Meyerding (vgl. die Angaben in „www.gleitwirbel.de“) werden bei der Spondylolisthesis im Übrigen vier Schweregrade unterschieden.

Dem § 34 EStG 1988 liegt ferner der Gedanke zugrunde, dass die inländischen Steuerpflichtigen eine Gemeinschaft bilden, die in den Ausnahmefällen der außergewöhnlichen Belastung, die die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Angehörigen der Gemeinschaft

wesentlich beeinträchtigt, den Steuerausfall auf sich nimmt, der dadurch entsteht, dass dem Betroffenen eine Steuerermäßigung gewährt wird. Man kann daher unter Beachtung dieses Gedankens nicht zum Ergebnis gelangen, dass es Sinn dieser Gesetzesstelle wäre, die Teilnahme an einem X Training mit Mitteln aus dem Steueraufkommen der Allgemeinheit zu finanzieren, wenn der Steuerpflichtige für sein Leiden die Heilbehandlung nach den allgemein üblichen wissenschaftlichen Methoden auf Kosten der gesetzlichen Krankenversicherung in Anspruch nehmen hätte können, er sich jedoch entschlossen hat, eine wissenschaftlich nicht allgemein anerkannte Behandlungsmethode zu wählen und dafür nicht unerhebliche Kosten in Kauf zu nehmen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.6.1978, 0130/77, können derart aufgewendete Beträge nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen werden.

Unter diesen Voraussetzungen hat das Finanzamt die entsprechenden Aufwendungen zu Recht nicht nachgewiesenermaßen als taugliche und somit zwangsläufige Maßnahme zur Linderung der Krankheit qualifiziert. Dem Berufungsbegehren konnte sohin im Hinblick auf die oben dargelegten in Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Anerkennung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung wegen fehlender Zwangsläufigkeit nicht entsprochen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. Juli 2011