



Erweiterte Suche ▾

Suchen Sie nach Begriffen, Aktenzeichen, Vorschriften, Gerichten, etc.

🔍 Suchen



**Finanzgerichte**

**Gliederung**

🔍 Im Vollbildmodus anzeigen

🔍 Suchbegriff hervorheben

⬇ Dokument herunterladen

🖨 Dokument drucken

← [FG Niedersachsen, 15.12.2022 - 1 K 88...](#)

[FG Niedersachsen, 01.12.2022 - 1 K 90...](#) →

## Finanzgericht Niedersachsen

### Urt. v. 14.12.2022, Az.: 9 K 17/21

Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio zur Durchführung eines ärztlich verordneten Funktionstrainings als außergewöhnliche Belastungen (hier: Wassergymnastik)

## Bibliographie

Gericht

FG Niedersachsen

**Datum**

14.12.2022

**Aktenzeichen**

9 K 17/21

**Entscheidungsform**

Urteil

**Referenz**

WKRS 2022, 49724

**Entscheidungsname**

[keine Angabe]

**ECLI**

ECLI:DE::2022:1214.9K17.21.00

## Rechtsgrundlage

- § 33 Abs. 1 EStG

## Fundstellen

- RdW 2023, 360-361
- StX 2023, 152-153

## Amtlicher Leitsatz

1. Entscheidet sich ein Steuerpflichtiger, ein ärztlich verordnetes Funktionstraining (im Streitfall: Wassergymnastik) in einem näher zu seinem Wohnort gelegenen Fitnessstudio durchzuführen, stellen die Mitgliedsbeiträge für ein hierfür zugeschnittenes Grundmodul (im Streitfall: Wellness und Spa ) jedenfalls dann keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 des Einkommensteuergesetzes dar, wenn mit dem Mitgliedsbeitrag auch weitere Leistungen abgegolten werden (im Streitfall: Saunanutzung; Aqua Fitnesskurse), die ihrer Art nach nicht nur von kranken, sondern auch gesunden Menschen in Anspruch genommen werden, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten, und eine Aufteilung nach objektiven Kriterien nicht möglich ist. Gegen die Zwangsläufigkeit spricht insbesondere, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, die ärztlich verordneten Kurse auch außerhalb eines

Fitnessstudios durchführen zu können. Allein die räumliche Nähe des Fitnessstudios zum Wohnort, die Einsparung von Park- und Fahrtkosten sowie die größere zeitliche Flexibilität hinsichtlich der Durchführung und Nachholung der Kurse können die Zwangsläufigkeit der Mitgliedsbeiträge für das Fitnessstudio nicht begründen. Ob etwas Anderes gelten kann, wenn dem Steuerpflichtigen zur Durchführung der ärztlich verordneten Kurse in einem Fitnessstudio keine sinnvolle Alternative zur Verfügung steht, konnte der Senat offenlassen. 2.

Etwas Anderes gilt jedoch für die zwangsläufig angefallenen Mitgliedsbeiträge für einen Reha Verein, der die ärztlich verordneten Kurse in einem Fitnessstudio durchführt. Diese zählen zu den als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden Heilbehandlungskosten. 3.

Die Aufwendungen für die Fahrten zum Fitnessstudio, die ausschließlich in Zusammenhang mit der Durchführung der ärztlich verordneten Kurse anfallen, teilen das Schicksal der Kurskosten als zwangsläufige Heilbehandlungskosten (im Streitfall: Übernahme der Kurskosten durch die Krankenkasse) und stellen daher ebenfalls außergewöhnliche Belastungen dar.

## Tatbestand

Streitig ist der Abzug von Aufwendungen für die Durchführung von Funktionstraining (ärztlich verordnete Wassergymnastik) in einem Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastungen.

Die Klägerin ist ledig und wird im Streitjahr 2018 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Sie ist als kaufmännische Export-Sachbearbeiterin nichtselbstständig tätig. Sie ist behindert im Sinne des § 33 b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Der Grad der Behinderung beträgt 30 ab dem 1. März 2014. Es liegt eine dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit vor (vgl. Bescheinigung des Niedersächsischen Landesamtes für Soziales, Jugend und Familie, Außenstelle Hannover, vom 3. Juli 2014). Ausweislich eines Attestes der hausärztlichen Gemeinschaftspraxis "X" vom 24. September 2017 weist die Klägerin ein sehr ausgeprägtes multimorbides Krankheitsbild auf; sie werde weiterhin medikamentös, psychotherapeutisch und

mit physikalischen Maßnahmen und Akupunktur behandelt. Bezüglich der weiteren Einzelheiten wird auf das Attest vom 24. September 2017 Bezug genommen.

Zur Behandlung der zunehmend schmerzhaften Bewegungseinschränkungen und zur funktionellen Verbesserung und Schmerzreduktion wurde der Klägerin ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik ärztlich verordnet (vgl. Verordnung vom 3. April 2018, jährliches Folgeattest). Die zuständige Krankenkasse übernahm die Kosten für ein wöchentliches Funktionstraining für die Dauer von 12 Monaten.

Zunächst führte die Klägerin die verordneten Wassergymnastikeinheiten beim ... Verein durch. Dort konnte die Klägerin jedoch aufgrund ihrer privaten und beruflichen Situation das Reha-Funktionstraining nur am Samstag wahrnehmen. Andere Zeiten seien aufgrund der Berufstätigkeit der Klägerin nicht möglich gewesen. Nach eigenen Angaben erkundigte sich die Klägerin in der Folge, ob es in ihrer Umgebung eine günstigere Möglichkeit zur Teilnahme am Reha-Funktionstraining gebe. So entschied sich die Klägerin letztlich, die Wassergymnastik im E Fitnessstudio durchzuführen. Die Gesamtfahrtstrecke reduzierte sich dadurch von zuvor 18 km auf 11 km. Dort finden spezielle Kurse statt, an welchen nur solche Personen teilnehmen können, die aus Krankheitsgründen eine entsprechende Verordnung erhalten haben. Die Kurse werden von qualifizierten Übungsleitern mit einer gültigen Übungsleiterlizenz für den Rehabilitationssport durchgeführt. Die Klägerin meldete sich in diesem Fitnessstudio als Mitglied an, was zwangsläufig erfolgen musste. Sie musste dann auch den Baustein "Wasserwelt" (Modul Wellness und Spa) buchen. Der Wechsel zu dem E Fitnessstudio war möglich, da zum 3. April 2018 eine neue ärztliche Verordnung ausgestellt wurde. Die Krankenkasse der Klägerin rechnete die Kurskosten direkt mit dem E Fitnessstudio ab. Bei der Klägerin verblieb letztlich ein Wochengesamtbeitrag für die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio für den gewählten Baustein "Wellness und Spa" in Höhe von 13,10 € zuzüglich eines Betrags von 1,25 € für die Mitgliedschaft im R e. V. Der Verein führt das Funktionstraining durch.

Hierzu hat das E Fitnessstudio der Klägerin Folgendes bestätigt:

*"Hiermit bestätigen wir Ihnen, dass Sie an dem ärztlich verordneten Funktionstraining "Wassergymnastik" nur teilnehmen können, wenn Sie bei uns Mitglied sind, demnach müssen Sie sich bei uns anmelden. Die Anmeldung betrifft zum Einen das E Fitnessstudio und parallel und zusätzlich auch die Mitgliedschaft im R e. V., ohne dies ist es leider nicht möglich, bei uns dieses Funktionstraining durchzuführen.*

*In dem wöchentlichen Mitgliedsbeitrag wird der übernommene und gezahlte Krankenkassen-Beitrag mitverrechnet und vorweg abgezogen, der verbleibende wöchentliche Beitrag von 13,10 € + 1,25 € = 14,35 € muss von Ihnen persönlich gezahlt werden.*

*Unser Studio ist in Pakete unterteilt und Sie können individuell Ihre Pakete selbst zusammenstellen, je nachdem, was Sie machen möchten. Um dieses ärztlich verordnete Funktionstraining "Wassergymnastik" durchführen zu können, müssen Sie das Grundmodul Wellness und Spa buchen, ungeachtet davon, ob Sie diese Möglichkeiten und Leistungen alle nutzen oder nicht.*

*Die Leistungen aus dem Baustein Wellness und Spa beinhalten:*

- Nutzung der Umkleidekabine und Duschen*
- Nutzung des Schwimmbades für dieses Funktionstraining*
- Nutzung des Schwimmbades für Aqua-Fitnesskurse, die angeboten werden*
- Nutzung des Sauna-Bereichs."*

Bezüglich der weiteren Einzelheiten wird auf die mit Schriftsatz vom 30. November 2021 vorgelegte Bestätigung Bezug genommen.

Mit der Einkommensteuererklärung 2018 machte die Klägern u.a. Kosten für die Wassergymnastikkurse in Höhe von insgesamt 920,70 € als außergewöhnliche Belastungen geltend. Davon entfielen 153,90 € auf die beim ... Verein durchgeführte Wassergymnastik (Mitgliedsbeitrag: 40 €; Parkgebühren: 24,20 €; Fahrtkosten: 79,20 €; Kosten der Abmeldung: 10,50 €). Bei der Ermittlung der Fahrtkosten setzte sie dabei eine Kilometerpauschale von 0,40 € an.

Für die Kosten in Zusammenhang mit den Wassergymnastikkursen im E Fitnessstudio setzte die Klägerin 766,80 € an. Neben den wöchentlichen Beiträgen von 14,35 € für 38 Wochen (insges. 545,50 €) begehrte die Klägerin auch den Abzug von Fahrtkosten (167,20 €), wobei ebenfalls ein Kilometersatz von 0,40 € zugrunde gelegt wurde. Der Erklärung beigefügt war die ärztliche Verordnung für das Funktionstraining vom 3. April 2018.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 9. August 2019 fanden die Aufwendungen jedoch keine Berücksichtigung.

Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte in diesem Punkt keinen Erfolg. Die Aufwendungen für die Wassergymnastik in einem Fitnessstudio seien weder außergewöhnlich noch zwangsläufig. Der Kurs diene auch der Prävention und ließe sich nicht als Heilbehandlung qualifizieren.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiterverfolgt.

Im laufenden Klageverfahren hat der Beklagte die Kosten in Zusammenhang mit dem Funktionstraining beim ... Verein - unter Berücksichtigung der Fahrtkostenpauschale vom 0,30 €/km - in Höhe von 133,00 € als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Die Klägerin hat sich hiermit einverstanden erklärt. Der entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheid 2018 vom 7. Februar 2022 ist zum Gegenstand des Klageverfahren geworden.

Zur Begründung der Klage im Übrigen trägt die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vor:

Auch die Kosten für das E Fitnessstudio sowie die entsprechenden Fahrtkosten seien als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Die Durchführung der Wassergymnastik in dem Fitnessstudio sei krankheitsbedingt erfolgt und als Heilbehandlung anzusehen. Hierzu werde auf die ärztliche Verordnung und die Übernahme der Kurskosten durch die Krankenkasse verwiesen.

Dass es sich bei dem Ort der Durchführung um ein Fitnessstudio handele und die Klägerin gezwungen gewesen sei, dort Mitglied zu werden, stehe der Abzugsfähigkeit der Mitgliedsbeiträge und der Fahrtkosten nicht entgegen. Nach den vorgelegten Unterlagen habe es für die Klägerin keine andere Möglichkeit gegeben, als das Grundmodell "Wellness und Spa" zu buchen. Die Leistungen, die sie habe nutzen können, ergäben sich aus der Nutzung der Umkleideräume und Duschen, der Nutzung des Schwimmbades für das Funktionstraining, der Nutzung des Schwimmbades für die Aqua-Fitness-Kurse sowie die Nutzung des Saunabereiches. Es könne nicht zu Lasten der Klägerin gehen, dass das Modul des Fitnessstudios die Saunaleistungen miteinbeziehe. Unabhängig davon habe die Klägerin die Saunaleistungen nie genutzt. Es habe auch keine andere Möglichkeit gegeben, die von der Krankenkasse übernommenen Kurse zu nutzen. Insbesondere sei darauf hinzuweisen, dass die Kosten, die bei der Benutzung der vormals gebuchten Kurse bei dem ... Verein angefallen wären, weitaus höher gewesen wären. Die Klägerin habe sich demnach bemüht, die Kosten für die Krankenkasse gering zu halten. Die Nutzung des E Fitnessstudios habe neben dem kürzeren Anfahrtsweg und den fehlenden Parkkosten auch den Vorteil gehabt, dass die Kurse auch an Wochentagen hätten

absolviert werden können. Auch eine Nachholung ausgefallener Kurse sei im Unterschied zum ... Verein möglich gewesen.

Die Klägerin beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 9. August 2019, in Gestalt des Einspruchsbescheides vom 10. Dezember 2020, zuletzt geändert durch Bescheid vom 7. Februar 2022, mit der Maßgabe abzuändern, dass die wöchentlichen Kursbeiträge in Höhe von insgesamt 545,50 € sowie die Fahrtkosten in Höhe von 125,40 € als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die von der Klägerin geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit dem von ihr besuchten Kurs (Funktionstraining Wassergymnastik) im Rahmen einer Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio könnten nicht berücksichtigt werden. Der von der Klägerin gewählte Leistungsbaustein "Wellness/Spa" beinhalte nach der Bestätigung des E Fitnessstudios auch die Nutzung eines Saunabereiches. Aufgrund auch dieser Nutzungsmöglichkeit handele es sich grundsätzlich nicht um nach § 33 EStG abziehbare Krankheitskosten, da die Leistungen in ihrer Art nicht nur von kranken, sondern auch von gesunden Menschen in Anspruch genommen würden, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten. Irrelevant sei hierbei, ob die Klägerin die von ihr gezahlte Nutzungsmöglichkeit des Saunabereiches in Anspruch genommen habe. Nach Aktenlage sei eine Feststellung der Kostenanteile für tatsächlich auch in Anspruch genommene Leistungen einerseits und die Zurverfügungstellung der anderen, nicht genutzten Angebote nicht möglich. Es bedürfe einer grundsätzlichen Entscheidung darüber, ob bei Vorliegen einer medizinischen Indikation für Funktionstraining bzw. Wassergymnastik die Beiträge im Rahmen einer Mitgliedschaft eines Fitnessstudios als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien. Aus Sicht des Finanzamts reiche die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Sauna für die Versagung des Abzugs aus. Auch eine Anerkennung der insoweit entstandenen Fahrtkosten in Höhe von 125,40 € (418 km x 0,30 €) als unmittelbare Folgekosten der Krankheitsbehandlung könne nicht erfolgen. Zwar sei die durchgeführte Wassergymnastik medizinisch indiziert, die geltend gemachten Fahrtkosten teilten jedoch das Schicksal der übrigen, nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden Kosten. Da die Zwangsläufigkeit der unmittelbaren Aufwendungen für den Besuch des E Fitnessstudios

nicht feststellbar sei, seien auch die damit zusammenhängenden Fahrtkosten nicht nach § 33 EStG berücksichtigungsfähig.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet und um eine Entscheidung des Senats gebeten. Die Klägerin hat zudem beantragt, die Revision zuzulassen.

Die Klägerin hat auf Bitten des Gerichts eine Teilnahmebestätigung der ... BKK vorgelegt, aus der sich ergibt, dass die Klägerin an den angegebenen Tagen auch tatsächlich die verordneten Kurse besucht hat.

## Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist nur zum Teil begründet.

Die Klage hat nur insoweit Erfolg, als der Beklagte die streitbefangenen Fahrtkosten in Zusammenhang mit der Teilnahme an den ärztlich verordneten Wassergymnastikkursen im E Fitnessstudio (125,40 €) und die wöchentlichen Mitgliedsbeiträge für den R e.V. (47,50 €) nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG zugelassen hat. Im Übrigen ist die Klage unbegründet, denn der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 9. August 2019, in Gestalt des Einspruchsbescheids vom 10. Dezember 2020, zuletzt geändert am 7. Februar 2022, ist ansonsten rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

a. Im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer ist der Gesamtbetrag der Einkünfte unter anderem um die außergewöhnlichen Belastungen zu vermindern (§ 2 Abs. 4 EStG).

Außergewöhnliche Belastungen liegen gemäß § 33 Abs. 1 EStG vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Aufwendungen erwachsen gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

aa. Der Bundesfinanzhof (BFH) geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Krankheitskosten - ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung - dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur

solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zweck der Heilung einer Krankheit (z.B. Medikamente, Operation) oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen. Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typischerweise als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf (BFH, Urteil vom 25. April 2017 VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949).

Jedoch hat der Steuerpflichtige die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall in einer Reihe von Fällen formalisiert nachzuweisen (BFH, Urteil vom 19. November 2015 VI R 42/14, BFH/NV 2016, 739). So hat der Steuerpflichtige gem. § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (§§ 2, 23, 31 bis 33 des Sozialgesetzbuches Fünftes Buch -- SGB V --) durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers zu erbringen (BFH, Urteil vom 19. November 2015 VI R 42/14, BFH/NV 2016, 739). Eine Verordnung i.S.d. § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV ist ein formalisierter Nachweis, der für jedes einzelne Arznei-, Heil- oder Hilfsmittel geführt werden muss.

Hingegen gehören mit einer Krankheit verbundene Folgekosten ebenso wie die Kosten für vorbeugende oder der Gesundheit ganz allgemein dienende Maßnahmen, die nicht gezielt der Heilung oder Linderung von Krankheiten dienen, nicht zu den Krankheitskosten (BFH, Urteil vom 3. Dezember 1998 III R 5/98, BStBl. II 1999, 227).

bb. In diesem Zusammenhang haben sich bereits mehrere Finanzgerichte mit der Problematik der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Fitnessstudiobeiträge und damit zusammenhängender Fahrtkosten als Heilbehandlungskosten befasst.

Dabei hat - soweit ersichtlich - bis jetzt kein FG den Abzug von Mitgliedsbeiträgen für ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, wobei in allen Fällen der erforderliche Nachweis der Zwangsläufigkeit gemäß § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV ganz oder teilweise nicht vorlag.

Das **FG München** (Urteil vom 15. April 2002 13 K 2506/98, juris) hat entschieden, dass Aufwendungen für ein Herz-Kreislauf-Training in einem Fitness-Center, das seiner Art nach nicht nur von Kranken, sondern auch von Gesunden getätigt wird, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten, dann nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können, wenn der Steuerpflichtige nicht

den Nachweis, dass das Training für die Heilung oder Linderung einer Krankheit erforderlich war, durch eine vor dem Beginn des Trainings erstellte amts- oder vertrauensärztliche Bescheinigung erbringen kann.

Aufwendungen für die Ausübung eines Sports gehörten grundsätzlich zu den gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung. Ausnahmen von diesem Grundsatz könnten nur dann in Betracht kommen, wenn der Sport betrieben werde, um eine Krankheit oder ein Gebrechen zu heilen oder zu seiner Besserung oder Linderung beizutragen (**FG München**, Urteil vom 8. September 2017 7 K 732/17, juris, betr. Besuch eines Sportstudios). Die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme müsse vor Beginn feststehen, zumal wenn sie in einem auch von gesunden Menschen besuchten Fitnessstudio durchgeführt werden und sie ihrer Art nach nicht eindeutig rein medizinische Maßnahmen einer Heilbehandlung darstellen. In beiden Streitfällen fehlte der Nachweis der medizinischen Indikation und der Zwangsläufigkeit für die in einem Fitnessstudio durchgeführten Kurse.

Nach Auffassung des **Sächsischen FG** (Urteil vom 24. Januar 2011 8 K 1403/09, juris) können Aufwendungen für die Ausübung von Sport (im dortigen Streitfall: Rückenschule, Gesundheitssport, Krankenkassen-Aktivwoche, Krankengymnastik) nur dann ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden, wenn der Sport nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person betrieben wird. Gingen Ausgaben über das zur Heilung unbedingt erforderliche medizinisch ausreichende und wirtschaftliche Maß hinaus, d.h. es bestehe kein Leistungsanspruch des Versicherten gegen seine gesetzliche Krankenkasse, seien sie nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, sondern als Teil der allgemeinen Lebensführung bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten, denn die gleichen Aufwendungen erwachsen auch einem gesundheitsbewussten, aber gesunden Dritten, der Gesundheitsschäden durch gezielte sportliche Aktivität und Aufklärung vorbeugen wolle. Im Streitfall kam das FG zu dem Schluss, dass die als Präventionsmaßnahmen konzipierten Sport- und Gymnastikkurse, deren kostenpflichtigen Besuch der Kläger berücksichtigt wissen wollte, in dieser Konstellation auch nicht zu einer individuell für den Kläger abweichend zu beurteilenden Heilbehandlung werden, sondern ihrem Charakter nach Vorsorgemaßnahmen neben der eigentlichen, gesonderten Heilbehandlung des Klägers bleiben. Aufwendungen würden auch nicht dadurch zu aus tatsächlichen Gründen zwangsläufigen, dass sie ungeachtet ihrer nur präventiven generellen Konzeption auch eine unterstützende Wirkung auf den individuellen Heilungsverlauf des Klägers hätten.

Das **FG Nürnberg** (Urteil vom 30. April 2014 3 K 363/13, juris, betr. Besuch eines Thermalbades) hat ebenfalls entschieden, dass Aufwendungen für die Ausübung von Sport nur dann ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden können, wenn der Sport nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person betrieben wird. Sportliche Übungen zur Kräftigung der Rückenmuskulatur, ein Herz-Kreislauf-Training und eine Wirbelsäulen- und Muskeldehnungsgymnastik sowie Aquajogging könnten diesen Anforderungen allenfalls genügen, wenn ihr Umfang und ihre Durchführung im Einzelnen nicht im Wesentlichen dem Patienten selbst oder ggf. einer selbständig handelnden, zur Ausübung der Heilkunde nicht zugelassenen Person - wie einem Sportlehrer - überlassen sind, sondern nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung (vgl. § 28 Abs. 1 Satz 2 SGB V) eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person durchgeführt würden. Sollten die Aufwendungen grundsätzlich berücksichtigungsfähig sein, käme ein Abzug nur in Betracht, soweit sie notwendig seien. Nach den Umständen notwendig und angemessen bei einer Therapie in Eigenregie seien nur Aufwendungen für Fahrten zu der nächstgelegenen Einrichtung, an der die Therapie oder Heilbehandlung durchgeführt werden könne.

Auch nach Auffassung des **FG Köln** (Urteil vom 30. Januar 2019 7 K 2297/17, EFG 2019, 1451) stellen Aufwendungen für eine Bewegungstherapie im Bewegungsbad, Gymnastik und Gerätetraining, Krankheitskosten dar, wenn zur Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen deren Zwangsläufigkeit nachgewiesen wird. Bei den genannten Maßnahmen könne es sich allenfalls um Heilmittel i.S.e. physikalischen Therapie handeln, für die das Nachweiserfordernis nach § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV gelte (Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für jede durchgeführte Einzelmaßnahme). Im dortigen Streitfall hatte die Klägerin zusätzlich zu den verordneten und in der Physiotherapiepraxis vorgenommenen Maßnahmen (manuelle Lymphdrainage, manuelle Therapie, Hausbesuche, Krankengymnastik und Elektrotherapie) in einem Fitness- und Gesundheitsclub neben der krankengymnastischen Bewegungstherapie im Thermalbewegungsbad auch Wirbelsäulengymnastik und Muskelaufbautraining an Geräten durchgeführt. Für das FG war bereits fraglich, ob und inwieweit es sich bei den Fitnessstudiobeiträgen und den aus den Fitnessstudiobesuchen folgenden Fahrtkosten überhaupt um unmittelbare Krankheitskosten und nicht vielmehr um Kosten für vorbeugende oder allgemein gesundheitsfördernde Maßnahmen handelt, die zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG gehören. In diesem

Zusammenhang stellte das FG darauf ab, dass die Beiträge für den Fitness- und Gesundheitsclub im Streitjahr von der Klägerin schon nicht allein für die tatsächlich in Anspruch genommenen Maßnahmen im Zusammenhang mit ihren orthopädischen Beschwerden gezahlt worden sind, sondern für die Zurverfügungstellung der Gesamtheit der von dem Club angebotenen Leistungen, zu denen - wohl unstrittig - wie in Fitnessstudios üblicherweise auch medizinisch nicht notwendige Leistungen wie Sport- und Fitnesskurse, allgemein gesundheitsfördernde und Präventionskurse, Geräte für Kraft- und Ausdauertraining, Sauna etc. gehörten. Diese Leistungen würden ihrer Art nach nicht nur von kranken, sondern auch gesunden Menschen in Anspruch genommen, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten und gehörten grds. nicht zu den nach § 33 EStG abziehbaren Krankheitskosten, sondern zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten. Dies gelte auch dann, wenn die Klägerin von den bezahlten umfassenden Nutzungsmöglichkeiten keinen Gebrauch mache und eine Aufteilung nach objektiven Kriterien nicht möglich sei. Das Argument der Beschränkung des Fahrtaufwandes bei der Benutzung nur eines Fitnessstudios, in dem alle Therapien angeboten würden, könne keine Zwangsläufigkeit begründen. Zudem sei zu berücksichtigen, dass ein Teil der in Anspruch genommenen Leistungen wie die Wirbelsäulengymnastik und das Gerätetraining - möglicherweise sogar die Thermalwassergymnastik - nicht spezifisch medizinisch indizierte Maßnahmen darstellten, die von einer Vielzahl gesunder Menschen präventiv oder zur Erhaltung der Fitness durchgeführt würden und nach den vorstehenden Ausführungen als allgemein gesundheitsfördernde Maßnahmen nicht i.R.v. § 33 EStG berücksichtigungsfähig seien.

Da im dortigen Streitfall im Übrigen aber der gesetzlich vorgeschriebene Nachweis nach § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV nicht erbracht war, brauchte das FG auf die vorgenannten Bedenken nicht abstellen. Nach Auffassung des FG Köln teilen die Fahrkosten das Schicksal der Behandlungskosten. Da die Zwangsläufigkeit der unmittelbaren Aufwendungen für den Besuch des Fitness- und Gesundheitsclubs A nicht feststellbar sei, seien auch die damit zusammenhängenden Wegekosten nicht nach § 33 EStG berücksichtigungsfähig.

Dieser Auffassung folgt aktuell auch das **FG Münster** (Urteil vom 17. Januar 2022 9 K 1471/20 E, juris). Aufwendungen (Mitgliedsbeiträge) für den Besuch eines Fitnessstudios, in dem der Steuerpflichtige ein durch ausgebildete Fachkräfte angeleitetes bzw. begleitetes, aber tatsächlich auch ohne fachliche Betreuung nutzbares Rückentraining absolviert, das nicht nur von kranken, sondern auch von gesunden Menschen zur Gesunderhaltung, zur Steigerung des Wohlbefindens oder zur sinnvollen Freizeitgestaltung in Anspruch genommen wird, sind danach

mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Selbst wenn man in solchen Fällen zugunsten des Steuerpflichtigen von Krankheitskosten ausginge, fehle es an der erforderlichen konkreten Einzelverordnung. Auch hier kam das FG zu dem Schluss, dass die Fahrtkosten das Schicksal der Behandlungskosten teilten und insgesamt nicht abzugsfähig seien.

b. Unter Berücksichtigung der grundsätzlichen Anforderungen, die das Gesetz und die Rechtsprechung des BFH an den Abzug von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen stellen, und der vorgenannten Rechtsprechung der FG zum spezifischen Problem der Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen für Sport- und Fitnessstudios stellen im Streitfall die geltend gemachten Fahrtkosten berücksichtigungsfähige Aufwendungen dar, während die Mitgliedsbeiträge der Klägerin für das E Fitnessstudio trotz der zuvor erteilten ärztlichen Verordnung keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG sind.

aa. Der vorliegende Streitfall unterscheidet sich von den bisher durch die vorgenannte Finanzgerichtsrechtsprechung beurteilten Sachverhaltskonstellationen dadurch, dass einerseits die von der Klägerin durchgeführten Wassergymnastikkurse medizinisch indiziert sind, die Teilnahme an den Kursen in dem von der Klägerin ausgewählten E Fitnessstudio zwangsläufig eine Mitgliedschaft im Fitnessstudio und dem R e.V. voraussetzt und sich die Mitgliedsbeiträge im E Fitnessstudio auf das speziell auf diese verordneten Kurse zugeschnittene Modul beschränken. Zudem hat die Klägerin Gründe vorgebracht (Fahrt- und Parkkostensparnis; Kurse auch unter der Woche; Nachholung ausgefallener Kurse), die aus ihrer Sicht den Wechsel des Kursortes rechtfertigen. Außerdem hat sich der Senat davon überzeugt, dass die Fahrten nur in Zusammenhang mit der Teilnahme an den verordneten Kursen stehen.

bb. Unter Berücksichtigung dieser Besonderheiten stellen die der Höhe nach unstreitigen Fahrtkosten in Höhe von 125,40 € ebenfalls außergewöhnliche Belastungen dar. Da die Kursaufwendungen aufgrund der ärztlichen Verordnung zwangsläufige Heilbehandlungskosten sind und der Senat der vorgenannten FG-Rechtsprechung darin folgt, dass die Fahrtkosten das Schicksal dieser Kosten teilen, sind auch die Fahrtkosten untrennbarer Teil der Heilbehandlungskosten. Auch das Finanzamt hat im Übrigen die Fahrtkosten bis Ende März des Streitjahres - Kurse beim ... Verein - als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Dabei sind die Fahrtkosten ausschließlich in Zusammenhang mit der Teilnahme an den verordneten Wassergymnastikkursen angefallen. Ohne Fahrten zu den Kursorten, wäre eine Teilnahme an

den Kursen nicht möglich gewesen. Außerdem sind die Fahrtkosten auch angemessen, denn es handelt es sich bei dem E Fitnessstudio um einen näher zum Wohnort gelegenen Kursort.

Gleiches gilt für die wöchentlichen Mitgliedsbeiträge von 1,25 € zum R e.V., der die Kurse durchgeführt hat. Dabei handelt es sich ebenfalls um zwangsläufige Heilbehandlungskosten. Auch der Beklagte hat im Übrigen vergleichbare Kosten für den ... Verein bis März des Streitjahres als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Insoweit hat die Klage Erfolg.

cc. Anders verhält es sich nach Überzeugung des Senats jedoch mit den wöchentlichen Mitgliedsbeiträgen des E Fitnessstudios für das Modul "Wellness und Spa".

Im Unterschied zu den Mitgliedsbeiträgen für den R e.V. lassen sich diese Aufwendungen jedenfalls nicht zur Gänze den zwangsläufigen Heilbehandlungskosten zuordnen.

Entscheidend ist für den Senat, dass selbst bei diesem Modul zumindest teilweise Leistungen des Fitnessstudios "bezahlt" werden, die nicht mit der Durchführung der verordneten Kurse im Zusammenhang stehen und insoweit auch nicht zwangsläufig entstanden sind. Neben der Saunabnutzung ist hier insbesondere auf die Nutzung des Schwimmbades für (andere nicht verordnete) Aqua-Fitnesskurse, die angeboten werden, hinzuweisen.

Diese Leistungen werden ihrer Art nach nicht nur von kranken, sondern auch gesunden Menschen in Anspruch genommen, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten. Diese Leistungen gehören grds. nicht zu den nach § 33 EStG abziehbaren Krankheitskosten, sondern zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten. Dies gilt auch dann, wenn die Klägerin von den bezahlten Nutzungsmöglichkeiten keinen Gebrauch macht und eine Aufteilung nach objektiven Kriterien - wie hier nach Angaben des E Fitnessstudios - nicht möglich ist (ebenso FG Köln, Urteil vom 30. Januar 2019 7 K 2297/17, EFG 2019, 1451).

Die fehlende Zwangsläufigkeit im Streitfall zeigt sich auch daran, dass es die freie Entscheidung der Klägerin war, den Kursort ab April des Streitjahres vom ... Verein zum E Fitnessstudio zu wechseln. Die Kostenersparnis und die größere zeitliche Flexibilität können nach Überzeugung des Senats die Zwangsläufigkeit nicht begründen.

Der Senat brauchte nicht darüber zu befinden, ob eine andere Beurteilung gerechtfertigt sein könnte, wenn ein Steuerpflichtiger keine sinnvolle Alternative hinsichtlich der Absolvierung

verordneter Kurse zur Verfügung steht und er daher der Verausgabung der Mitgliedsbeiträge nicht entgehen kann. Der Streitfall lag jedenfalls anders.

Nach alledem konnte die Klage nur zum Teil Erfolg haben.

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 FGO.

3. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

3. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO. Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung. Der BFH erhält aufgrund der großen Breitenwirkung der Problematik Gelegenheit, höchstrichterlich zu klären, ob und ggf. inwieweit bei medizinischer Indikation der Behandlung die Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio - gerade auch in den Fällen, in denen wie Streitfall mindestens ein auf die Behandlung zugeschnittenes Grundmodul für die Ableistung der Kurse gebucht werden muss - außergewöhnliche Belastungen sein können.

---

## Hinweis:

Revision zugelassen

## Hinweis:

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.

---

🔗 Sie können diesen Link kopieren, wenn Sie auf genau dieses Dokument verlinken möchten.

<https://voris.wolterskluwer-online.de/browse/document/b4003905-358...>

Kopieren

---

Datenschutz

Impressum

Hilfe

Wolters Kluwer Deutschland GmbH