

Urteil vom 21. November 2024, VI R 1/23

Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind keine außergewöhnlichen Belastungen

ECLI:DE:BFH:2024:U.211124.VIR1.23.0

BFH VI. Senat

EStG § 12 Nr 1, EStG § 33 Abs 1, EStG § 33 Abs 2 S 1, EStG VZ 2018

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 14. Dezember 2022, Az: 9 K 17/21

Leitsätze

1. Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio erwachsen dem Steuerpflichtigen nicht zwangsläufig und sind daher nicht nach § 33 des Einkommensteuergesetzes als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.
2. Dies gilt auch dann, wenn die Teilnahme an einem dort angebotenen, ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio voraussetzt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.12.2022 - 9 K 17/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist körperlich beeinträchtigt. Zur Behandlung der zunehmend schmerzhaften Bewegungseinschränkungen sowie zur funktionellen Verbesserung und Schmerzreduktion wurde ihr im Streitjahr (2018) deshalb ein Funktionstraining in Form von Wassergymnastik ärztlich verordnet. Die Krankenkasse der Klägerin übernahm die Kosten hierfür.
- 2 Zunächst führte die Klägerin das ärztlich verordnete Funktionstraining bei einem Kneipp Verein durch, konnte dieses dort aufgrund ihrer privaten und beruflichen Situation aber nur samstags wahrnehmen. Deshalb entschied sich die Klägerin, das Funktionstraining in einem näher belegenen Fitnessstudio mit zeitgünstigeren Trainingsangeboten durchzuführen. Dort nahm sie an entsprechenden Kursen teil, die von qualifizierten Übungsleitern mit einer gültigen Übungsleiterlizenz für den Rehabilitationssport geleitet wurden.
- 3 Voraussetzung für die Teilnahme an diesen Kursen war allerdings, dass die Klägerin sowohl dem Verein ... e.V. als auch dem Fitnessstudio als Mitglied beitrug. Zudem musste die Klägerin dort das Grundmodul "... " buchen, das zum Beispiel die Nutzung des Schwimmbads für Aqua-Fitnesskurse und des Saunabereichs eröffnete.
- 4 Die Kosten der Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio und des Grundmoduls "... " (... €/Woche) sowie die Mitgliedsbeiträge für den Verein ... e.V. (... €/Woche) übernahm die Krankenkasse der Klägerin --anders als die Kosten für das Funktionstraining, die direkt mit dem Fitnessstudio abgerechnet wurden-- nicht.
- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin unter anderem die Kosten der Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio und des Grundmoduls "... " sowie die Mitgliedsbeiträge für den Verein ... e.V. als außergewöhnliche Belastungen geltend. Neben den wöchentlichen Beiträgen von ... € für 38 Wochen begehrte sie den Abzug von Fahrtkosten.

- 6 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Aufwendungen nicht. Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage gab das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 334 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Die Fahrtkosten betreffend die Teilnahme an dem Funktionstraining im Fitnessstudio in Höhe von ... € und die Mitgliedsbeiträge für den Verein ... e.V. in Höhe von ... € (38 Wochen x ... €) seien --anders als der Mitgliedsbeitrag für das Fitnessstudio sowie das Entgelt für das Grundmodul "..."-- als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 14.12.2022 - 9 K 17/21 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 07.02.2022 dahingehend zu ändern, dass neben den bereits vom FG anerkannten Fahrtkosten in Höhe von ... € und Mitgliedsbeiträgen für den ... e.V. in Höhe von ... € weitere Aufwendungen in Höhe von ... € (insgesamt ... €) als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Mitgliedsbeiträge der Klägerin für das Fitnessstudio und das Grundmodul "... " nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sind.
- 11 1. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, 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 (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 12 a) Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Entlastungsbeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich der außergewöhnlichen Belastungen ausgeschlossen sind daher die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sowie private Aufwendungen, die über die Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein hinausgehen. Deshalb stellen die §§ 33, 33a und 33b EStG auch nur außergewöhnliche --insbesondere existentiell notwendige oder der Sicherung der Existenz dienende-- atypische Aufwendungen steuerfrei (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 26.10.2022 - VI R 25/20, BFHE 278, 459, BStBl II 2023, 372, Rz 14, m.w.N.).
- 13 b) Aufwendungen erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn die aufgeführten Gründe der Zwangsläufigkeit von außen auf die Entschließung des Steuerpflichtigen in einer Weise einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann, der Steuerpflichtige also keine tatsächliche Entschließungsfreiheit hat, bestimmte Aufwendungen vorzunehmen oder zu unterlassen. Eine tatsächliche Zwangslage kann nur durch ein unausweichliches Ereignis tatsächlicher Art begründet werden, nicht jedoch durch eine maßgeblich vom menschlichen Willen beeinflusste Situation (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 26.10.2022 - VI R 25/20, BFHE 278, 459, BStBl II 2023, 372, Rz 15, m.w.N.).
- 14 c) Aufgrund dessen geht der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass dem Steuerpflichtigen Krankheitskosten und damit Kosten, die einem objektiv (anormalen) regelwidrigen Körperzustand geschuldet sind, ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum

Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen (z.B. Senatsurteil vom 29.02.2024 - VI R 2/22, BFHE 284, 270, BStBl II 2024, 514, Rz 12, m.w.N.).

- 15** 2. Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze hat das FG im Streitfall im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die streitigen Aufwendungen für die Mitgliedschaft im Fitnessstudio und das Grundmodul "... " nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Denn die dahingehenden Aufwendungen sind der Klägerin nicht zwangsläufig entstanden.
- 16** a) Es handelt sich hierbei insbesondere nicht um tatsächlich zwangsläufig entstandene Krankheitskosten, sondern um Kosten für vorbeugende oder der Gesundheit ganz allgemein dienende Maßnahmen, die nicht gezielt der Heilung oder Linderung von Krankheiten dienen. Denn das mit der Mitgliedschaft im Fitnessstudio und dem Grundmodul "... " einhergehende Leistungsangebot wird --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- nicht nur von kranken, sondern auch von gesunden Menschen in Anspruch genommen, um die Gesundheit zu erhalten, das Wohlbefinden zu steigern oder die Freizeit sinnvoll zu gestalten. Es handelt sich insoweit um Aufwand, der nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG entsteht, sondern auf einer freien Willensentschließung beruht und deshalb gemäß § 12 Nr. 1 EStG den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung zuzurechnen ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 19.11.2015 - VI R 45/14, Rz 13 und BFH-Urteil vom 03.12.1998 - III R 5/98, BFHE 187, 503, BStBl II 1999, 227).
- 17** b) Die streitigen Aufwendungen sind der Klägerin auch nicht deshalb zwangsläufig erwachsen, weil sie nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) dem Fitnessstudio als Mitglied beitreten und das Grundmodul "... " buchen musste, um an dem medizinisch indizierten Funktionstraining teilnehmen zu können. Denn die Entscheidung, für ein ärztlich verordnetes Funktionstraining einem Fitnessstudio beizutreten, ist in erster Linie Folge eines frei gewählten Konsumverhaltens. Daher können weder die "Verknüpfung" von Mitgliedschaft im Fitnessstudio, Zusatzmodul und Funktionstraining noch die von der Klägerin vorgebrachten Praktikabilitätsabwägungen (Fahrt- und Parkkostensparnis, Kurse auch unter der Woche, Nachholung ausgefallener Kurse), die die Klägerin bewogen haben, den Kursanbieter zu wechseln, eine steuererhebliche Zwangsläufigkeit begründen.
- 18** c) Zudem steht dem Abzug der Kosten für das Fitnessstudio und dem Grundmodul "... " als außergewöhnliche Belastung der Umstand entgegen, dass die Klägerin hierdurch die Möglichkeit erhält, das dahingehende Leistungsangebot --jenseits des medizinisch indizierten Funktionstrainings-- des Studios, wie beispielsweise die Nutzung der Sauna und des Schwimmbads für (andere nicht verordnete) Aqua-Fitnesskurse, zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn die Klägerin --wie vorgetragen-- von diesen Nutzungsmöglichkeiten keinen Gebrauch gemacht hat.
- 19** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de