

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtli LL.M. über die Beschwerde des Bf, Adr, vertreten durch Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH, Mariahilfer Straße 126 Tür 24, 1070 Wien vom 28.12.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 30.11.2017 betreffend Einkommensteuer 2015, zur Steuernummer 16 1***** nach der am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) am 27.5.2019 und am 23.10.2019 in Anwesenheit des Beschwerdeführers, von Mag. Christoph Halbwachs für Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH und von OR Karin Hanusch, BA für das Finanzamt Baden Mödling und der Schriftführerin Karin Krotschek, BA (am 27.5.2019) und Mag. Petra Klose (am 23.10.2019) abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Am 31.3.2017 langte die auf elektronischem Weg eingebrachte Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers beim Finanzamt Baden Mödling (belangte Behörde) ein. Darin wurden unter anderem € 8.351,65 als sonstige Werbungskosten geltend gemacht. Zusätzlich verfasste der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers eine "Offenlegung vom 31.3.2017", die er der belangten Behörde vorgelegt hatte. Diese Offenlegung enthält einerseits den Jahresabschluss 2017 und andererseits ein Anschreiben an die belangte Behörde vom 31.3.2017, in dem mitgeteilt wurde, dass in der Einkommensteuererklärung € 7.251,05 für Kosten für Zahnimplantate als Werbungskosten geltend gemacht wurden. Für die berufliche Notwendigkeit der Gebissanierung werde vom behandelnden Facharzt ein entsprechendes Gutachten nachgereicht. Darüber hinaus wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.12.2004,

2002/15/0011, verwiesen, in dem die Kosten für eine Gebissssanierung für einen Musiker als Werbungskosten anerkannt wurden.

Am 30.11.2017 erließ die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid 2015, in dem sie die Kosten für die Gebissssanierung nicht als Werbungskosten, sondern als außergewöhnliche Belastung anerkannte. Die Begründung des Bescheides lautet - auszugsweise - wie folgt:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 9.686,89 € nicht übersteigen.

[...]

Gem. § 20 Abs.1 EStG sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit (Opersänger) des Steuerpflichtigen erfolgen nicht abzugsfähig.

Die beantragten Kosten für den Zahnersatz iHv. € 7.251,05 können als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Auf Grund der Höhe des Selbstbehaltes konnten diese jedoch nicht berücksichtigt werden. "

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 28.12.2017, in der Folgendes vorgebracht wird:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, da

- die belangte Behörde den dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt hat;*
- die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt hat, weil Beweisanträge zu Unrecht abgewiesen worden sind und eine Würdigung der von uns vorgebrachten Beweismittel einerseits und der rechtlichen Argumente andererseits nicht stattgefunden hat;*
- die auf Basis der aktenkundigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung den logischen Denkgesetzen bzw der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht;*

Begründung

1) Sachverhalt:

In der Einkommensteuererklärung 2015 wurden Kosten für eine Gebissssanierung in Höhe von EUR 7.251,05 begründet als Werbungskosten geltend gemacht. In der Offenlegung vom 31.3.2017 wurde dargelegt, dass die Zahnimplantate für die weitere professionelle Berufsausübung als Kammersänger notwendig waren und eine entsprechende ärztliche Behandlung unabwendbar war. Weiters wurde mit der Offenlegung ein VwGH-Erkenntnis übermittelt, in dem ein gleichgelagerter Fall (Gebissssanierung eines Musikers) bereits positiv entschieden wurde und die Kosten für einen Zahnersatz als Werbungskosten anerkannt wurden. In der Bescheidbegründung wird seitens des Finanzamtes lediglich die Ausführung des § 20 EStG dargelegt unter der Annahme, die ärztliche Behandlung diene lediglich der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen bzw der Förderung des Berufes als Kammersänger. Aus Sicht des Finanzamtes handle es sich bei

den obgenannten Ausgaben um Ausgaben für die private Lebensführung gem § 20 EStG und wurden somit steuerlich nicht anerkannt. Die Kosten für den Zahnersatz wurden als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung des Selbstbehalts geltend gemacht. Diese Begründung ist jedoch insoweit nicht richtig, als ohne die Zahnimplantate die weitere Ausübung der Gesangstätigkeit nicht mehr möglich gewesen wäre. Somit ist von einer Notwendigkeit der Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit auszugehen, die nicht nur zur „Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen“ erfolgten.

Gem § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. In der Beilage übersenden wir eine Expertise von Univ.-Prof. AB (Professor für Gesang am Institut für Gesang und Musiktheater der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien), in der die Notwendigkeit eines festen Zahnersatzes für die Gesangstätigkeit im Detail dargelegt wird. Eine qualitativ gleichwertige Ausübung der Tätigkeit ohne den Zahnersatz ist unserer Mandantschaft nicht möglich, weshalb auch Engagements wegfallen würden und in letzter Folge auch die Einnahmen als Sänger.

2) Rechtliche Würdigung:

Verletzung des Parteiengehörs

Die belangte Behörde hat es - wie bereits oben dargestellt - gänzlich unterlassen darzulegen, aus welchen konkreten Gründen sie im Einzelfall die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten verweigert. Somit war es dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Rechts auf Parteiengehör nicht möglich, zu den einzelnen Vorwürfen Stellung zu nehmen. Weiters wurden im Rahmen der Offenlegung von Seiten unseres Mandanten (s Eingaben vom 31.3.2017) im Rahmen seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht folgende Unterlagen vorgelegt: Schriftliche Stellungnahme und VwGH Erkenntnis vom 22.12.2004, 2002/15/001. Diese Unterlagen wurden von Seiten der belangten Behörde in keinster Weise gewürdigt. Des Weiteren hat es die belangte Behörde unterlassen den Steuerpflichtigen mitzuteilen, aus welchen konkreten Gründen diese als Nachweis in den strittigen Punkten als nicht ausreichend erachtet werden.

Die oben dargestellte Vorgehensweise der belangten Behörde verletzte Herrn Bf im Recht auf Parteiengehör.

Rechtswidrige Beweiswürdigung

Da - wie bereits oben dargelegt - die belangte Behörde die oben angeführten Unterlagen in keinster Weise gewürdigt hat, ist die vorgenommene Beweiswürdigung auf Basis der vorliegenden Unterlagen und Informationen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar bzw widerspricht den Denkgesetzen.

Annahme eines aktenwidrigen Sachverhalts

Da wie oben bereits ausführlich dargelegt, der der gegenständlichen Beweiswürdigung zugrunde gelegte Sachverhalt im Einzelfall nur mangelhaft ermittelt wurde, war es der belangten Behörde nicht möglich in der Bescheidbegründung darzulegen, aus

welchen konkreten Gründen sie die Anerkennung der Kosten für Zahnimplantate als Werbungskosten im Einzelfall verneint.

Zusammenfassung

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich, wie ausführlich dargestellt, somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig.

Wir stellen daher den

Beschwerdeantrag,

den angefochtenen Bescheid durch einen Bescheid zu ersetzen, der den oben stehenden Beschwerdegründen Rechnung trägt.

Weiters stellen wir an das Finanzamt die

Anträge

- 1. auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 Abs 2 Z 1 BAO,*
- 2. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO,*
- 3. auf direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht gem § 262 Abs 3 BAO sowie*
- 4. auf Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO in Höhe von insgesamt EUR 391,00*
gem der folgenden Aufstellung bis zur Entscheidung über die Beschwerde:

E 2015 391,00

Wien, 28. Dezember 2017

Beilage

Stellungnahme Univ.-Prof. AB vom 21.12.2017"

Beigelegt war der Beschwerde folgende Stellungnahme:

"Univ.-Prof. AB Wien, am 21.12.2017

Betrifft:

Stellungnahme zur Fragestellung der Notwendigkeit eines festen Zahnersatzes im Backenbereich unter besonderer Berücksichtigung der Qualität der Artikulation.

Sehr geehrte Damen und Herren,

im gegenständlichen Fall liegt mir folgende Ausgangslage vor:

Der Zahnbestand von Herrn Kammersänger Bf: 8 intakte Schneidezähne, 4 intakte Eckzähne, 4 intakte Vormahlzähne, 4 fehlende Vormahlzähne, 1 intakter Mahlzahn, 11 fehlende Mahlzähne. Es fehlen also im Detail die Zähne 15, 16, 17, 18, 25, 26, 27, 28, 35, 36, 37, 38 45, 47 und 48.

Die Fragestellung lautet, ob mit einem derart reduzierten Gebiss ohne Qualitätsverlust gesungen werden kann. Meiner fachkundigen Meinung nach ist das nicht möglich. Bei der Formung von wohlklingenden Vokalen spielen die Zähne zwar eine zu vernachlässigende Rolle, bei der Erzeugung von Konsonanten sind sie allerdings erforderlich. Im gegebenen Fall ist bei Fehlen des beinahe gesamten hinteren Teiles des Gebisses zu erwarten, dass keine korrekten Zischlaute (s, sch, ch) mehr gebildet werden können. Dies deshalb, weil die dafür nötige Kanalisierung des Luftstromes nicht vollständig durchgeführt werden kann. Die zu kanalisierende Luft weicht durch die entstandenen Lücken aus, die im

Normalfall - also bei Vorliegen einer durchgehenden Zahnreihe - durch das Anlegen der Zunge an die Backenzähne geschlossen wird.

Zusammenfassend kann ich bestätigen, dass für einen Sänger zum Erreichen einer Artikulation legerart das Vorhandensein von geschlossenen und festen Zahnreihen (von den Frontzähnen bis zum 7er Molar) unumgänglich ist.

Univ.-Prof. AB,

Professor für Gesang am Institut für Gesang und Musiktheater der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien"

Am 15.2.2018 richtete die belangte Behörde folgendes Ersuchen um Ergänzung betreffend der Beschwerde an den Beschwerdeführer:

"Die vorgenommene Zahnbehandlung ist primär dem privaten Bereich zuzuordnen. Wenn allerdings eine solche unmittelbare Notwendigkeit von Zahnimplantaten allein für Ihre Berufsausübung als Opernsänger vorlag, können die Mehraufwendungen, welche im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung angefallen sind, dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn die konkrete berufliche Notwendigkeit für den Mehraufwand nachgewiesen wird.

Die von Ihnen vorgelegte Stellungnahme von Univ.-Prof. AB ist nicht ausreichend, da lediglich bestätigt wird, dass für einen Sänger ein komplettes Gebiss unumgänglich ist.

Reichen Sie bitte deshalb eine ärztliche Bestätigung nach, aus der eindeutig hervorgeht, dass bei der Gebissanierung aufgrund Ihrer Tätigkeit als Sänger unvermeidbare Mehraufwendungen gegenüber einer üblichen angefallen sind."

Am 18.4.2018 langte bei der belangte folgende Beantwortung samt Beilagen auf elektronischem Weg ein:

"Sehr geehrte Damen und Herren, im Anhang überreichen wir Ihnen die ärztliche Stellungnahme über den festsitzenden Zahnersatz. Für einen professionellen Sänger ist die korrekte Lautbildung im Gesang essentiell. Dies wurde auch bereits durch die erste Stellungnahme nachgewiesen. Die nun vorliegende ärztliche Stellungnahme unterstreicht diesen Punkt und hält fest, dass die korrekte Lautbildung im vorliegenden Fall nur durch Implantate sichergestellt werden kann. Eine übliche Sanierung im Rahmen des Kassentarifes stellte daher keine wirtschaftlich sinnvolle Option dar, da diese das Ende der Gesangstätigkeit von Herrn Bf bedeutet hätte. Für weitere Rückfragen und Ausführungen stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung. Mit freundlichen Grüßen HSP Steuerberatung"

Beigelegt war folgende Stellungnahme von Priv.-Doz. Dr. CD:

"Betreff: Stellungnahme zur Fragestellung der Notwendigkeit eines festen Zahnersatzes im Backenbereich unter besonderer Berücksichtigung der Qualität, der Artikulation

Sehr geehrte Damen und Herren!

Im gegenständlichen Fall liegt folgende Ausgangslage vor:

Beidseitiger Verlust der Molaren im Oberkiefer bzw. der distalen Prämolaren im Oberkiefer. Für eine Sanierung ist aufgrund der vorhandenen Knochensituation eine Sinusbodenaugmentation notwendig, um Implantate entsprechend primär stabil verankern zu können. Der festsitzende Zahnersatz ist nach unserer Expertenmeinung für die Bildung eines korrekten S-Lautes unumgänglich und daher wurde der Patient entsprechend festsitzend versorgt, zumal durch die besonderen Anforderungen eines professionellen Opernsängers, wie es Herr Kammersänger Bf darstellt, unerlässlich ist. Zudem kommt es dadurch auch zu einer entsprechenden Abstützung des Kiefergelenkes, die für die besonderen Herausforderungen an das Neuromuskuläre System des Patienten mit seiner Profession durchaus sinnvoll erscheint. Dadurch war die Implantation, trotz finanziellem Mehraufwand, einem Zahnersatz den die Kassa gezahlt hätte, vorzuziehen.

Ich hoffe, Ihnen mit meinen Ausführungen gedient zu haben und stehe Ihnen jederzeit für eine entsprechende Information zur Verfügung."

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.4.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung lautet: *"Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.*

Laut Stellungnahme von Doz. Dr. CD ist aufgrund Ihrer Tätigkeit ein Zahnimplantat einem Zahnersatz, den die Krankenkasse zahlt, vorzuziehen."

Die zusätzliche Bescheidebegründung, die am 27.4.2018 nachweisliche zugestellt wurde, lautet wie folgt:

"An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid betreffend Beschwerdevorentscheidung 2015 am abgefertigt. Bitte beachten Sie, dass es bei dem automationsunterstützt versendeten Bescheid und der vorliegenden händisch versendeten Begründung zu unterschiedlichen Zustellungszeitpunkten kommen kann.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (vgl. VwGH vom 15. November 1995, 94/13/0142).

Sie haben die Kosten für Zahnimplantate als Werbungskosten beantragt und dies mit der beruflichen Notwendigkeit als Opernsänger begründet. In der Stellungnahme vom 5.3.2018 bestätigt Doz. Dr. CD zwar die Notwendigkeit eines festsitzenden Zahnersatzes für die Bildung eines korrekten S-Lautes, jedoch konnte der Mehraufwand anderen Personen gegenüber aufgrund der konkreten beruflichen Notwendigkeit nicht nachgewiesen werden. Auch wurde nicht bestätigt, dass die Gebissanierung die Folge einer Berufskrankheit war. Da aus den genannten Gründen daher keine einwandfreie Trennung der Kosten zwischen privater Lebensführung und beruflicher Notwendigkeit möglich ist, sind die gesamten Kosten nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."

Vorlageantrag

Am 26.7.2018 langte bei der belangten Behörde folgender Vorlageantrag ein:

"Sehr geehrte Damen und Herren,

namens und Auftrags unseres Mandanten stellen wir den

Antrag gem § 264 BAO,

die Beschwerde vom 28.12.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. April 2018 sowie der dazugehörigen Bescheidbegründung, zugestellt am 27. April 2018, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem § 264 BAO, verlängert am 25.5.2018 sowie am 26.6.2018, wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Ergänzend zu den in der Beschwerde angeführten Beschwerdegründe bringen wir Folgendes vor:

Unstrittig ist, dass unser Mandant beruflich als Opernsänger tätig ist. Diese Tätigkeit übt er sowohl auf selbstständiger als auch auf nichtselbstständiger Basis aus. Im Beschwerdeverfahren war strittig, in wie weit eine berufliche Notwendigkeit für die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für den Zahnersatz vorliegt.

Zum Nachweis dieser Notwendigkeit wurden mehrere Stellungnahmen eingeholt. Diese Berichte können nicht für sich allein betrachtet werden, sondern müssen in ihrer Gesamtheit beurteilt werden. Ergänzend liegt nun auch eine weitere Stellungnahme eines unabhängigen zweiten Facharztes vor. Insgesamt wurden folgende Fachexpertisen erstellt:

- Univ.-Prof. AB, Professor für Gesang am Institut für Gesang und Musiktheater der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien vom 12.12.2017*
- Priv.-Doz. Dr. CD, Facharzt für Zahn-, Mund und Kieferheilkunde vom 5.3.2018*
- Dr. EF, Facharzt für Zahn- Mund und Kieferheilkunde vom 20.7.2018*

Die Stellungnahme von Prof. AB erläutert die gesanglichen Konsequenzen, die durch ein nicht vollständiges Gebiss entstehen. Letztendlich würde dies dazu führen, dass unser Mandant seinen Beruf nicht weiter ausführen kann. In der Stellungnahme wird weiters dargelegt, was zur Erhaltung der Artikulation und Tongebung für den Gesang erforderlich ist.

Mit diesem Erfordernis beschäftigen sich die Stellungnahmen von Dr. CD und Dr. EF. Diese gelangen zum Ergebnis, dass die Gewährleistung der gesanglichen Fähigkeiten im konkreten Fall nur durch einen feststehenden Zahnersatz ermöglicht werden kann.

Auch unser Mandat kam aufgrund seiner eigenen fachlichen Expertise bereits zu Beginn seiner Behandlung zum Ergebnis, dass er die Fortführung seiner beruflichen Tätigkeit nur durch eigenen finanziellen Aufwand gewährleisten kann. Es scheint offensichtlich, dass unserem Mandanten aus dem Zahnersatz ein Mehraufwand gegenüber anderen Personen entstand. Für einen Opernsänger dient das Gebiss nach Meinung der Experten zu mehr als nur Nahrungsaufnahme, welche dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist. Es ist nach fachkundiger Aussage für die Artikulation von Vokalen und die Bildung von Zischlauten erforderlich, welche im professionellen Gesang nur durch geschlossene und feste Zahnreihen erreicht werden können. Das Gebiss stellt für unseren Mandanten ein Werkzeug zur Berufsausübung dar. Würde er dieses nicht angemessen instandsetzen, wäre für ihn der professionelle Gesang nicht länger möglich.

Die durchgeführte Gebissssanierung ist folglich für die weitere Ausübung der beruflichen Tätigkeit notwendig, weshalb ein unmittelbarer kausaler Zusammenhang zwischen dem Zahnersatz und der Berufsausübung vorliegt. Die getätigten Aufwendungen dienen der Ermöglichung des Berufes und der Einkünfteerzielung. Ihr Zweck ist daher nicht die bloße „Förderung des Berufs“ iSd § 20 Abs i Z 2 lit a EStG, wodurch die gänzliche Versagung der entstanden Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht anwendbar ist. Entsprechend der einschlägigen VwGH Rechtsprechung (2006/15/0325, 2002/15/0011, 94/13/0142) handelt es sich bei den entstehenden Mehraufwendungen um Betriebsausgaben oder Werbungskosten, soweit sie ihm Vergleich zu einer üblichen Gebissssanierung unmittelbar notwendig sind. Als eine übliche Gebissssanierung ist nach unserer Meinung eine solche anzusehen, die andere Personen zur Deckung der Bedürfnisse der privaten Lebensführung durchführen. Dabei

kann es sich nur um eine übliche Lösung in Form der Leistung der Krankenkasse handeln, welche die Heilbehandlung zur Sicherstellung dieser notwendigen Bedürfnisse ermöglicht.

Das Finanzamt hat nicht geprüft, welche konkreten Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen Gebissssanierung anfielen. Unser Mandant wurde lediglich aufgefordert, das Vorliegen derartiger Mehraufwendungen dem Grunde nach nachzuweisen und hat dies im Beschwerdeverfahren dargelegt. Wie bereits zuvor erwähnt, hat unser Mandant aufgrund seiner eigenen fachlichen Expertise bereits zu Beginn die Entscheidung zu einer Art der Gebissssanierung getroffen, die keine Leistung der Krankenkasse darstellt. Nach den uns vorliegenden Informationen würde die Krankenkasse lediglich eine prothetische Versorgung vorsehen, welche laut der Stellungnahme/Gutachten eben ein Ende der Tätigkeit als Sänger bedeuten würde. Es liegt daher auch kein Behandlungsplan für eine alternative Lösung im Rahmen der Leistungen der Krankenkasse vor, aus welchem Vergleichskosten errechnet werden könnten. Durch die Leistungserbringung der Krankenkasse würden in einem solchen Fall keine Kosten für den Patienten entstehen und die gesamten geltend gemachten Ausgaben wären Mehraufwendungen.

Herr Bf wird die entsprechenden Behandlungskosten der zuständigen Krankenkasse vorlegen. Ein etwaiger Ersatz durch die Krankenkasse wird selbstverständlich nach Zufluss als Einnahme versteuert, sodass sich daraus dann auch ein Mehraufwand ableiten lässt. Sobald entsprechende Unterlagen seitens der Krankenkasse vorliegen werden diese natürlich nachgereicht.

Wir stellen daher den

Antrag,

den angefochtenen Bescheid durch einen Bescheid zu ersetzen, der den oben stehenden Beschwerdegründen Rechnung trägt. Weiters stellen wir an das Finanzamt den

Antrag

1. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO,

Wien, 26. Juli 2018

Beilagen

Stellungnahme Dr. EF"

Beigelegt war dem Vorlageantrag folgende Stellungnahme:

"Dr. EF

Facharzt für Zahn- Mund- und Kieferheilkunde

Adr2

Ort2

Stellungnahme

Ort2, am 20.07.2018

Betr.: Stellungnahme der Fragestellung der Notwendigkeit eines festen Zahnersatzes bei Herrn Kammersänger Bf

Sehr geehrte Damen und Herren!

Ein festsitzender Zahnersatz ist für die berufliche Tätigkeit Herrn Kammersängers Bf unerlässlich. Eine prothetische Versorgung durch die Krankenkassa würde einen massiven Qualitätsverlust der gesanglichen Leistungen mit sich ziehen, da durch den Luftstrom beim Singen ein nicht festsitzender Zahnersatz vom Kiefer und von den Zähnen abgehoben werden kann."

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass der Beschwerdeführer sowohl nichtselbständige als auch selbständige Einkünfte als Opernsänger erzielte und im beschwerten Kalenderjahr im Zuge einer Gebissanierung Zahnimplantate im Wert von insgesamt 7.251,05 € aufgewendet wurden, welche als Werbungskosten beantragt wurden. Weiters heißt es:

"Begründet wurde der Antrag für die Anerkennung als Werbungskosten damit, dass die durchgeführte Gebissanierung für die weitere Ausübung der beruflichen Tätigkeit notwendig war. Dazu wurden diverse Stellungnahmen von Zahnärzten bzw. einem Gesangsprofessor vorgelegt. Die Finanzbehörde aberkannte die Kosten als Werbungskosten mit der Begründung, dass bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ein strenger Maßstab anzulegen sei und soweit sich Aufwendungen nicht einwandfrei in solche der Lebensführung bzw. beruflichen Sphäre trennen lassen, entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig ist. Laut der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind Krankheitskosten nur dann als Betriebskosten oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (vgl. VwGH vom 15.11.1995, 94/13/0142).

In seinem Erkenntnis vom 24.9.2007, 2006/15/0325 bestätigt der VwGH die Grundaussage, wonach bei nicht einwandfrei trennbaren Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig ist. Des Weiteren sind Krankheitskosten nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht. Ist eine Notwendigkeit der Zahnbehandlung speziell zur Ermöglichung einer bestimmten Berufsausübung gegeben, erfolgen die Aufwendungen nicht nur zur "Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen" im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988. Dann sind die Aufwendungen für die Zahnbehandlung in jenem Maß als Werbungskosten anzuerkennen, als durch die konkrete berufliche Tätigkeit Mehraufwendungen im Vergleich zur üblichen Gebissanierung unmittelbar notwendig sind.

Ein derartiger Mehraufwand wurde nicht nachgewiesen. Aus diesem Grund wurden die gesamten Kosten als Krankheitskosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung gem. § 34 EStG 1988 berücksichtigt." Daher werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Beschluss vom 1.3.2019

Das Bundesfinanzgericht wandte sich mit Beschluss vom 1.3.2019 an beide Verfahrensparteien.

Die belangte Behörde wurde,

-) aufgefordert, die in der Beschwerde angeführte "Offenlegung" vom 31.3.2017 vorzulegen oder bekannt zu geben, auf Grund welcher Ermittlungen die Höhe der Behandlungskosten in Höhe von € 7.251,05 festgestellt wurde und
-) ersucht, mitzuteilen, ob insbesondere die letzten beiden Absätze der Stellungnahme im Vorlagebericht dahingehend zu verstehen wären, dass die belangte Behörde dem Grunde nach zwar vom Vorliegen von Werbungskosten/Betriebsausgaben ausgeht, nur deren Höhe nicht nachvollziehbar ist.

Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, bekannt zu geben,

-) ob sowohl eine Entscheidung durch den Senat als auch eine mündliche Verhandlung beantragt wird (laut Beschwerde vom 28.12.2017) oder nur eine mündliche Verhandlung beantragt wird (laut Vorlageantrag vom 26.7.2018);
-) ob es vom behandelnden Arzt einen Behandlungsplan oder Kostenvoranschläge gibt; falls ja wird um Vorlage dieser Unterlagen ersucht;
-) ob mit den geltend gemachten Kosten für das Jahr 2015 die Behandlung abgeschlossen ist; falls nein wird um eine diesbezügliche Sachverhaltsschilderung ersucht. Auch um Vorlage der Honorarnoten wurde ersucht.

Weiters wurde der Beschwerdeführer um Bekanntgabe ersucht, ob ein Teil der Behandlungskosten bei den Progressionseinkünften berücksichtigt wurde, zumal in der elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung auch ausländische Einkünfte zum Progressionsvorbehalt erklärt werden.

Beschluss vom 25.3.2019

Mit Beschluss vom 25.3.2019 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass die Beschwerde vom 28.12.2017 mangelhaft ist, weil die Unterschrift fehlt.

Beantwortungen / Mängelbehebung:

Mit Schreiben vom 19.3.2017 hat die belangte Behörde Folgendes mitgeteilt:

"Ad Punkt I

Der Betrag in Höhe von 7251,05 € ergibt sich aufgrund des Antrages vom 30.3.2017 des Bf und wird als Beilage mit diesem Schreiben mitgesendet. Eine Rechnung wurde mangels steuerlicher Anerkennung nicht abverlangt.

Ad Punkt II

Am 13.2.2018 wurde dem Bf ein Vorhalt mit folgendem Text zur Stellungnahme bzw Nachreichung von geeigneten Unterlagen gesendet:

Die vorgenommene Zahnbehandlung ist primär dem privaten Bereich zuzuordnen. Wenn allerdings eine solche unmittelbare Notwendigkeit von Zahnimplantaten allein für Ihre Berufsausübung als Opernsänger vorlag, können die Mehraufwendungen, welche im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung angefallen sind, dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn die konkrete berufliche Notwendigkeit für den Mehraufwand nachgewiesen wird.

Die von Ihnen vorgelegte Stellungnahme von Univ.Prof. AB ist nicht ausreichend, da lediglich bestätigt wird, dass für einen Sänger ein komplettes Gebiss unumgänglich ist. Reichen Sie bitte deshalb eine ärztliche Bestätigung nach, aus der eindeutig hervorgeht, dass bei der Gebissanierung aufgrund Ihrer Tätigkeit als Sänger unvermeidbare Mehraufwendungen gegenüber einer üblichen angefallen sind.

Damit meinte die belangte Behörde, dass jene Aufwendungen, die eindeutig nachgewiesen aufgrund der Tätigkeit entstanden sind - und sich somit von den Aufwendungen unterscheiden, die auch Personen anderer Berufsgruppen haben - als Werbungskosten anerkannt werden könnten.

Jene Aufwendungen, die einwandfrei der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, stellen Krankheitskosten dar und können als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 anerkannt werden.

Es wurde dem Bf somit die Gelegenheit gegeben, nach Vorlage dementsprechender Nachweise den Mehraufwand der Kosten, welcher dem Bf aufgrund seiner Tätigkeit als Opernsänger entstanden ist, als Werbungskosten anzuerkennen."

Beigelegt war der Jahresabschluss 2015 samt Begleitschreiben und einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs.

Der Beschwerdeführer übermittelte am 29.3.2019 folgende Antwort:

"Gerne beantworten wir die Aufforderung zur Bekanntgabe weiterer Informationen wie folgt:

a) Wir beantragen nur eine mündliche Verhandlung entsprechend dem Vorlageantrag vom 26. Juli 2018.

b.1) Der Behandlungsplan von Dr. CD für festsitzenden Zahnersatz liegt bei. Diese deckt die ersten zwei von drei Behandlungsphasen ab. Die Rechnungen liegen ebenso bei.

In Ergänzung zur Darlegung des Mehraufwands für Herrn Bf gegenüber einer üblichen Behandlung können wir inzwischen festhalten: Eine übliche Behandlung ohne eine Zuzahlung bestünde aus einer herausnehmbaren Prothese (nichtfestsitzender Zahnersatz). Nach Expertenmeinung ist diese übliche Gebissanierung zur Fortführung des Berufs als Opernsänger ungeeignet. Der Mehraufwand entstand daher unmittelbar.

b.2) Die Behandlung wurde noch nicht vollständig abgeschlossen. Die erste Phase umfasste das Setzen der Implantate. Die zweite Phase betrifft eine provisorische Versorgung der Implantate (provisorische Brücken oder Kronen). Die Phasen eins und zwei wurden in den Jahren 2015 und 2016 durchgeführt. Die dritte Phase kann erst gestartet werden, wenn die weitere gesundheitliche Entwicklung der noch vorhandenen Zähne und des Kiefers abgeklärt ist. Im Grunde geht es darum, dass die endgültigen Kronen oder Brücken nicht zu früh und falsch angefertigt werden.

Alle erklärten Einkünfte stammen aus der beruflichen Tätigkeit als Opernsänger. Eine konkrete Zuordnung der Ausgaben für den Zahnersatz zu den einzelnen Einkunftsquellen ist damals zur offensichtlicheren Darstellung der geltend gemachten Ausgaben nicht erfolgt.

Im Verhältnis der Einnahmen beträgt der Aufteilungsschlüssel zur Verteilung der Ausgaben:

[...]

Die Ausgaben für den Zahnersatz betrugen im Jahr 2015 EUR 7.251,05 und verteilen sich nach diesem Aufteilungsschlüssel wie folgt:

[...]

[...]

Sonstige Ergänzungen

In der Kennzahl 9530 übrige Werbungskosten sind neben dem Zahnersatz außerdem weitere Ausgaben enthalten, die ebenso nach einem Aufteilungsschlüssel auf die Einkunftsquellen verteilt werden, da sie nicht direkt einer einzigen Einkunftsquelle zugeordnet werden können.

Die Rechnungen der Jahre 2015 und 2016 wurden zwischenzeitlich bei der Sozialversicherung eingereicht und bearbeitet. Die Höhe des Kostenersatzes für die Jahre 2015 und 2016 wurde uns am 25. März 2019 bestätigt und wird insgesamt EUR 1.491,68 betragen. Unser Lösungsvorschlag für die Jahre 2015 und 2016 ist, diese Kostenerstattung im Jahr des Zuflusses, dh in 2019 nach demselben Aufteilungsschlüssel auf die Einkunftsquellen zu verteilen, wie die Behandlungskosten zuvor (siehe Punkt c für das Jahr 2015).

Mängelbehebung

Gemäß dem Beschluss vom 25. März 2019 kommen wir der Aufforderung zur Behebung des Mangels nach und legen die damalige Beschwerde vom 28. Dezember 2017 erneut bei."

Beigelegt waren die erwähnten Heilkostenpläne, Honorarnoten sowie eine unterschriebene Beschwerde.

Mündliche Verhandlung 27.5.2019

Die Finanzamtsvertreterin brachte vor, dass nach Ansicht des Finanzamtes überhaupt kein Zusammenhang zwischen dem Beruf und den aufgewendeten Kosten bestehen. Der Beschwerdeführer erläuterte, dass in seinem Fall die Kosten zur Gänze beruflich veranlasst sind, weil er seinen Beruf ohne festsitzenden Zahnersatz nicht ausüben kann.

Beschluss über die Sachverständigenbestellung

Es erging der Beschluss, dass Mag. DDr. SV als Sachverständige bestellt wird und beauftragt wird, ein Gutachten darüber zu erstatten, ob die vorgenommene Gebissanierung alleine für die Berufsausübung unmittelbar notwendig war oder auch nicht in der Berufsausübung gelegene Gründe maßgebend waren und - wenn eine berufliche Notwendigkeit vorliegt - anzugeben, welche notwendigen Mehraufwendungen angefallen sind.

Dazu wurde erwogen, dass die Rechtsprechung Krankheitskosten grundsätzlich als Kosten der Lebensführung betrachtet, die einkünftermindernd nicht geltend gemacht werden können (zB *Bodis* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 16 Tz 220).

Krankheitskosten sind als Werbungskosten (Betriebsausgaben) nur dann absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt, oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht. Liegt bzw. kann die Ursache für eine Krankheit sowohl an einer körperlichen bzw. genetischen Disposition als auch an der beruflichen Tätigkeit liegen, handelt es sich bei den Krankheitskosten nicht mehr um eindeutig allein mit dem Beruf zusammenhängende Ausgaben. Selbst bei einem eindeutigen Zusammenhang mit dem Beruf ist aber eine gewisse berufsspezifische Typizität erforderlich. Allerdings hält der VwGH den Abzug ausschließlich beruflich veranlasster Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen Gebissanierung für möglich (siehe VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011 zu einem Hornisten des Volksopernorchesters - vgl zB *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 20 Tz 163 oder *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 20 Anm 13 "Zahnbehandlungskosten").

Gutachten vom 8.7.2019

SACHVERHALT

Der Beschwerdeführer hat in der Zeit von 11.3.2015 bis 06/2016 eine Gebissanierung des Oberkiefers in der *Zahnklinik* durchführen lassen. Anamnestisch war die Aplasie (ein

genetisch bedingtes Fehlen) jeweils eines Prämolaren (Vormalzahn) in allen 4 Quadranten bekannt (Zähne 15, 25, 35, 45).

BEFUND

Vor Behandlungsbeginn am 11.3.2015 fehlten im Oberkiefer die Zähne 18, 17, 16, (15) rechts und die Zähne (25) und 28 links.

Im Unterkiefer fehlten die Zähne 48, 46, (45) rechts, sowie (35), 36, 37 und 38 links.

Im Bereich des Zahnes 36 befand sich ein Implantat. Radiologisch ist ein starker Knochenabbau sowohl im Unterkiefer als auch im Oberkiefer diagnostizierbar. Durch den reduzierten Zahnstatus war insbesondere auf der rechten Seite ab dem 4. Zahn keine Kaufunktion gegeben. Dem Zahn 46 fehlte der Antagonist, dieser war daher funktionslos.

Auf der rechten Seite wurde aufgrund des bestehenden Knochenmangels, in der Region 17, ein sogenannter Sinuslift gemacht. Das ist eine chirurgische Möglichkeit um Knochen für ein geeignetes Implantatbett zu schaffen. Dabei wird der Boden der Kieferhöhle angehoben und mit Knochenmaterial — in diesem Fall mit Fremdknochen - aufgefüllt.

Danach wurden zwei Implantate bei 16 und 17 gesetzt.

Links wurden die Zähne 26 (mit Goldinlay versorgt) und 27 (mit Krone versorgt) gezogen.

Um eine weitere Operation mit Knochenaufbau zu verhindern wurde entschieden, nicht zwei nebeneinander stehende Implantate zu setzen, sondern das hintere Implantat nicht in Regio 27 zu setzen sondern ein Zahnfach weiter hinten, bei 28, wo ausreichend natürlicher Knochen vorhanden war. Dadurch musste in weiterer Folge eine Brückenkonstruktion angefertigt werden. Herr Bf hat daher nun eine 3-stellige Brücke links oben.

[...]

GUTACHTEN

Fehlende Zähne im Seitenbereich führen immer zu einer Über- und Fehlbelastung der Restbeziehung, insbesondere der Frontzähne (bereits sichtbare Schmelzsprünge, Schliffacetten etc.) Im konkreten Fall war der Ersatz der Zähne im Bereich des I. Quadrant aufgrund der fehlenden Zähne 15 (anlagebedingt), 16, 17 und 18 dringend geboten, zumal auch der Gegenzahn 46 dadurch funktionslos war. Die Sanierung erfolgte durch das Setzen von zwei Implantaten, vorher musste fehlender Knochen operativ ersetzt werden. Die starke Reduktion des Kochens im Implantatbereich 17 ist ein Hinweis für langes Bestehen der Zahnlosigkeit.

Auf der linken Seite mussten die Zähne 26 und 27 (starke Lockerung aufgrund von Knochenabbau?) gezogen werden. Die Implantation erfolgte aufgrund des Knochenmangels nicht in der Alveole (Knochenfach) des gezogenen Zahnes 27 sondern weiter distal (hinten), wo natürlicher Knochen ausreichend vorhanden war. Dadurch wurde einerseits ein weiterer operativer Eingriff vermieden, andererseits wurde die Restauration nicht 2-stellig, sondern 3-stellig. Allerdings hat dieser Zahn 28 keine Bedeutung für das Kauen, da kein Antagonist im Unterkiefer vorhanden ist (Abbildung 6).

Wie der Beschwerdeführer angibt, besteht eine genetisch bedingte Anlagestörung der Zähne 15, 25, 35, 45. Über das Fehlen der übrigen Zähne ist anamnestisch nichts bekannt. Die Zähne 26 und 27 mussten gezogen werden, die Röntgenaufnahmen lassen auf starke Lockerung aufgrund von massivem Knochenabbau im Sinne einer Parodontitis schließen. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit steht die Ursache des Verlustes der übrigen Zähne nicht im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit.

Die Sanierung der fehlenden Zähne war zur Stabilisierung der Gebissituation, insbesondere aber zur Wiederherstellung einer normalen Kaufunktion aus zahnärztlicher Sicht absolut geboten.

Anmerkung: Die Implantat-Positionen werden bei Region 26 + 28 angegeben. (28 bedeutet 2ter Quadrant, 8ter Zahn) Tatsächlich enthält die Zahnreihe aber nur 7 Zähne! Diese Diskrepanz ergibt sich dadurch, dass korrekterweise der nicht angelegte Zahn (hier 25) mitgezählt wird. Detto auf der rechten Seite. Faktisch befinden sich die Implantate als 5ter und 6ter Zahn in der Zahnreihe Prinzipiell können fehlende Zähne festsitzend (mit Brücken oder Implantaten) oder abnehmbar in Form einer Teilprothese ersetzt werden. Die Halteelemente bei abnehmbarem Zahnersatz (Teilprothesen) können als sichtbare Klammer, oder als sogenannte „klammerlose Halteelemente“ wie Geschiebe, Druckknöpfe unterschiedlichster Konstruktionsart, hergestellt werden.

Die den ASVG-Versicherten angebotene zahnärztliche Versorgung wäre eine Metall-Gerüst-Teilprothese mit Klammern als Halteelement. Die Kosten dafür übernahm 2015 die Krankenkasse nach Bewilligung zu 50%. Ein Selbstbehalt von EURO 478,- wäre zu bezahlen gewesen. Auch diese Art der Sanierung findet routinemäßig statt. Diese Art der Versorgung ist einem Profi-Sänger aufgrund der sichtbaren Klammern eher nicht zumutbar.

Zur Integration einer Teilprothese mit klammerlosen Halteelementen, bedarf es der Anfertigung zumindest einer Krone pro Seite, deren Bestandteil die Matrize dieses Elementes ist. Die korrespondierende Patrize ist im abnehmbaren Teil des Zahnersatzes enthalten. Mit derartigen Konstruktionen können funktionell und ästhetisch tadellose Ergebnisse erzielt werden, ohne Implantate setzen zu müssen. Beim Beschwerdeführer ist der Knochenabbau bei den Zähnen 14 und 24 so stark fortgeschritten, dass diese Zähne nicht mehr geeignet sind, eine Teilprothese mit klammerlosen Halteelementen zu tragen. Aus medizinischer Sicht, war daher das Setzen von Implantaten die Methode der Wahl. Beim Gesang mit maximal geöffnetem Mund auf der Bühne, könnten metallische Verbindungselemente am Gaumen sichtbar werden, die üblicherweise vom Gegenüber nicht wahrgenommen werden.

Wenn „durch den Luftstrom beim Singen ein nicht festsitzender Zahnersatz vom Kiefer und von den Zähnen abgehoben werden kann“, wie von Dr. EF in seiner Stellungnahme vom 20.7.2018 angeführt, so wurde dieser Zahnersatz nicht lege artis ausgeführt.

Zur Stellungnahme des Univ.Prof. AB vom 21.12.2017, dass nämlich „für einen Sänger zum Erreichen einer Artikulation lege artis das Vorhandensein von geschlossenen und festen

Zahnreihen (von den Frontzähnen bis zum 7er Mohn) unumgänglich ist“, ist festzustellen, dass dieser Zustand nach der Gebissanierung nicht hergestellt ist. Auf der linken Seite sind nur 6 Zähne vorhanden, im Unterkiefer bestehen und bestanden Lücken im Bereich der nicht angelegten Zähne 35 und 45, zudem fehlen die Zähne 37 und 47. Folgt man dieser Expertise, so ist eine lege artis Artikulation nach dieser Sanierung nicht möglich, da diese Voraussetzungen in 3 von 4 Quadranten nicht gegeben sind!

Die Behauptung der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers, dass niemand einen solchen Betrag nur zur Nahrungsaufnahme ausgeben würde, ist sachlich nicht korrekt.

ZUSAMMENFASSUNG UND BEANTWORTUNG DER FRAGEN

1. Die Gebissanierung des Beschwerdeführers war aus zahnärztlicher Sicht dringend zum Erhalt der Restbeziehung geboten. Fehlende Zähne im Seitenzahnbereich führen zur Fehl-, und Überbelastung insbesondere der Frontzähne. Zähne ohne Funktion (Zahn 46 aufgrund eines fehlenden Antagonisten) gehen mangels Belastung verloren.

Durch die Implantation rechts oben konnte der Zahnbogen um zwei Zähne erweitert werden, sowie der vorher funktionslose Zahn 46 wieder in die Kaufunktion integriert werden. Des Weiteren wurde die Kaufunktion nach der Extraktion der Zähne 26 und 27 durch die Implantation links wieder hergestellt. Die Erweiterung um einen Zahn ist für das Kauen, mangels Gegenbiss in Region 37, 38 bedeutungslos. Sanierungen mit Implantaten finden routinemäßig statt, sind jedoch nicht Bestandteil des Kassenvertrages der Sozialversicherungen mit den Fachärzten für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde, weil sie zwar zweckmäßig sind, „das Maß des Notwendigen“ gemäß § 133 Abs. 2 ASVG aber überschreiten.

Maßgebend für die Notwendigkeit der aufwendigen, kostspieligen Sanierung mit Implantaten ist weniger durch die berufliche Tätigkeit als Sänger bedingt, da

1. funktionell die „unumgänglichen Anforderungen zur lege artis Artikulation“ durch die Sanierung nicht erfüllt wurden,

2. eventuelle ästhetische Beeinträchtigungen am Gaumen fraglich zumutbar sind, als vielmehr durch die medizinische Tatsache, dass durch den starken Knochenabbau der Restbeziehung diese wenig geeignet ist, alternativ zu den Implantaten, eine abnehmbare Teilprothese mit klammerlosen Halteelementen zu tragen.

Mündliche Verhandlung 23.10.2019

Nach Erläuterung des Gutachtens gab die Sachverständige an, dass die Bezeichnung des Zahnes 46, der im Gutachten als fehlend beschrieben war, nicht korrekt war.

Richtigerweise handelt es sich um den Zahn 47. Allerdings fehlten in dieser Region mehrere Zähne, sodass die Bezeichnung nicht maßgeblich ist. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass der Zahn 47 nach vorne gekippt ist.

Der Beschwerdeführer erläuterte, dass ihm innerhalb von kurzer Zeit vier Zähne verlustig gingen und er dann nach längeren Beratungen zum Ergebnis kam, dass Implantate die beste Lösung für ihn wären. Nach Replik der Sachverständigen, dass es nicht stimmen kann, dass vier Zähne innerhalb kurzer Zeit verloren gingen, gab der Beschwerdeführer an, dass der vierte Zahn während der Sanierung gezogen wurde. Um weiterhin als Sänger beruflich tätig sein zu können, entschloss sich der Beschwerdeführer, die Gebissanierung in Angriff zu nehmen.

Zum Zahn 28 gab die Sachverständige an, dass man diesen letzten Zahn nicht gebraucht hätte, es sich aber angeboten hat, das Implantat an dieser Stelle zu setzen, weil man sich dadurch eine Augmentation erspart hat. Weiters führte die Sachverständige aus, dass Parodontose die Ursache für das Problem ist und schon deshalb eine Sanierung notwendig war.

Zur Abbildung einer im Laufe der mündlichen Verhandlung vorgelegten Metallgerüstteilprothese gab der Beschwerdeführer an, dass es ihm damit nicht möglich wäre, weiterhin als Sänger beruflich tätig zu sein. Die Gebissanierung wurde in Österreich durchgeführt, weil es notwendig war, sich in Behandlung bei den besten Ärzten zu begeben.

Nach Ansicht der Sachverständigen ist zumindest das Oberkiefer fertig saniert, wobei die ideale Zahnsituation, wie sie von Prof. AB beschrieben wurde, dadurch nicht erfüllt ist. Die Lücken in der Zahnsituation müssen auch schon lange bestanden haben.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde abweisend entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde dahingehend beantragt, dass der Mehraufwand im Vergleich zur Krankenkassenlösung als Werbungskosten berücksichtigt wird.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Opernsänger. Er erzielte im Jahr 2015 Einnahmen aus einem Dienstverhältnis und aus seiner selbständigen Tätigkeit als Sänger im In- und Ausland.

Der Beschwerdeführer hat in der Zeit von März 2015 bis Juni 2016 eine Gebissanierung des Oberkiefers durchführen lassen, wobei ein genetisch bedingtes Fehlen von vier Vormalzähnen bereits bekannt war. Zu diesem Zeitpunkt fehlten auch noch andere

Zähne und der Beschwerdeführer litt an einem starken Knochenabbau sowohl im Ober- als auch im Unterkiefer. Der Zahnverlust ist durch Parodontose verursacht und Zahnlücken hatten schon längere Zeit bestanden. Die Gebissanierung erfolgte durch das Setzen von Implantaten. Geschlossene und feste Zahnreihen liegen auch nach der Gebissanierung nicht vor.

Im Jahr 2015 machte der Beschwerdeführer die im Jahr 2015 bezahlten Kosten für die Implantate in Höhe von € 7.251,05 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Im Jahr 2019 erhielt der Beschwerdeführer von der Sozialversicherung einen Kostenersatz in Höhe von € 1.491,68 für die in den Jahren 2015 und 2016 aufgewendeten Kosten. Es konnte nicht festgestellt werden, dass das Setzen von Implantaten und die dafür erforderliche Behandlung nahezu ausschließlich beruflich veranlasst war.

Strittig ist, ob es sich dabei um abzugsfähige Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben handelt.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers gründen sich auf seine Angaben in der Beschwerde bzw. den Beilagen und sind unstrittig.

Aus den vorgelegten Honorarnoten der *Zahnklinik* geht hervor, dass in den Jahren 2015 und 2016 Zahnimplantate gesetzt wurden. Die dafür aufgewendeten Kosten im Jahr 2015 betrugen € 7.251,05 (155,00+ 5137,03 + 1959,02). Im Jahr 2016 wurden weitere € 5.434,02 aufgewendet. Mit Schreiben vom 29.3.2019 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers bekannt, dass für beide Jahre ein Kostenersatz der Sozialversicherung in Höhe von € 1.491,68 geleistet wurde. Somit wurden insgesamt € 11.193,93 für vier Implantate aufgewendet. Aus den vorgelegten Bankunterlagen geht auch hervor, dass der Beschwerdeführer diese Kosten tatsächlich getragen hat.

Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Stellungnahme von Univ.Prof. AB vom 21.12.2017 gibt als Ausgangslage an, dass dem Beschwerdeführer vier Vormalzähne und elf Mahlzähne, somit insgesamt 15 Zähne fehlen würden. Dem gegenüber konnte durch die Sachverständige vor der Gebissanierung nur das Fehlen von 13 Zähnen festgestellt werden, wobei das Fehlen von vier Zähnen genetisch bedingt ist. Diese Diskrepanz konnte im Zuge der mündlichen Verhandlung dahingehend aufgeklärt werden, dass die Zähne 26 und 27, die in der Stellungnahme von Univ.Prof. AB als fehlend angeführt sind, erst im Zuge der Behandlung gezogen werden mussten. Schließlich kommt Univ.Prof. AB in seiner Stellungnahme zum Ergebnis, dass bei einem "derart reduzierten Gebiss ohne Qualitätsverlust" nicht gesungen werden kann, weil bei Fehlen des beinahe gesamten hinteren Teiles des Gebisses zu erwarten ist, dass keine korrekten Zischlaute (s, sch, ch) mehr gebildet werden können. Ob diese "Erwartung" den Tatsachen entsprach, geht aus der Stellungnahme, die erst nach der Gebissanierung angefertigt

wurde, nicht hervor. Schließlich kommt er zu dem Ergebnis, dass zum Erreichen einer Artikulation lege artis das Vorhandensein von geschlossenen und festen Zahnreihen, die von den Frontzähnen bis zum 7er Molar reichen, unumgänglich sei. Sowohl aus der im Sachverständigengutachten angeführten "Panoramaansicht" als auch aus den Ausführungen der Sachverständigen geht klar hervor, dass der von Univ.Prof. AB beschriebene Zustand, der für eine Artikulation lege artis unumgänglich wäre, auch nach der Gebissanierung nicht erreicht wurde. Ein solcher Zustand kann schon deshalb nicht erreicht werden, weil beim Beschwerdeführer genetisch bedingt bereits je zwei Zähne in Ober- und Unterkiefer fehlen. Dies stimmt auch mit den vorgelegten Honorarnoten überein, mit denen im Jahr 2015 zwei Implantate und im Jahr 2016 zwei weitere Implantate verrechnet wurden. Bei zumindest 13 fehlenden Zähnen und vier Implantaten ergibt dies keine geschlossenen Zahnreihen. Auch aus der im Sachverständigengutachten abgedruckten Panoramaansicht, die nach der Behandlung angefertigt wurde und den Zahnstatus beschreibt, geht hervor, dass zumindest zwei Zähne für eine vollkommen geschlossene Zahnreihe stets fehlen.

Zur Stellungnahme des Dr. EF, Facharzt für Zahn- Mund- und Kieferheilkunde, der einen massiven Qualitätsverlust der gesanglichen Leistungen des Beschwerdeführers bei einer prothetischen Versorgung durch die Krankenkasse bescheinigt, weil durch den Luftstrom beim Singen ein nicht festsitzender Zahnersatz abgehoben werden kann, führt die Sachverständige im Gutachten aus, dass ein Zahnersatz, der sich abhebt, nicht lege artis ausgeführt ist. Für die Frage der Notwendigkeit eines festsitzenden Zahnersatzes kann diese Stellungnahme somit nichts beitragen; daher erübrigt es sich auch, auf den in der besagten Stellungnahme bescheinigten Qualitätsverlust der gesanglichen Leistungen des Beschwerdeführers einzugehen.

In der Stellungnahme von Priv.-Doz. Dr. CD bzw. der *Zahnklinik*, in der auch die Implantate gesetzt wurden, wird beschrieben, dass auf Grund der (vor der Gebissanierung) vorhandenen Knochensituation zunächst eine Sinusbogenaugmentation notwendig war, um Implantate überhaupt stabil verankern zu können. Dazu findet sich als Hauptleistung in der Honorarnote vom 21.4.2015 auch die Beschreibung "kleine Augmentation". Weiters wird darin ausgeführt, dass für die Bildung eines korrekten S-Lautes ein festsitzender Zahnersatz unumgänglich sei. Im Umkehrschluss kann diese Aussage in der Stellungnahme nur bedeuten, dass Menschen, die über keinen festsitzenden Zahnersatz verfügen, niemals einen korrekten S-Laut bilden können. Dies erscheint mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nur schwer in Einklang zu bringen zu sein.

Weder eine Notwendigkeit einer Gebissanierung durch Implantate im Allgemeinen noch in Bezug auf die konkrete berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers unter Berücksichtigung der durchgeführten Behandlung konnte durch die drei vorgelegten Stellungnahmen bzw. Privatgutachten nachgewiesen werden.

Die Feststellung zum -teils langjährigen - Fehlen vieler Zähne und zum Knochenabbau im Ober- und Unterkiefer gründet sich insbesondere auf das Gutachten der

Sachverständigen, das diese auch in der mündlichen Verhandlung vom 23.10.2019 erläuterte. Erstmals im Gutachten der Sachverständigen wurde angeführt, dass ein genetisch bedingtes Fehlen jeweils eines Vormalzahnes in allen vier Quadranten schon vor der Gebissanierung bekannt war. Im Sachverständigengutachten ist auch dargelegt, dass durch den reduzierten Zahnstatus eine Kaufunktion auf der rechten Seite nur eingeschränkt gegeben war. Dazu ist aus der im Sachverständigengutachten angeführten Panoramaansicht, die vor der Behandlung angefertigt wurde, ersichtlich, dass nach dem vierten Zahn alle Zähne fehlten oder keinen Antagonisten mehr hatten. Im Zuge der mündlichen Verhandlung gab die Sachverständige auch an, dass Parodontose als Grund für die Zahnprobleme und den Zahnausfall des Beschwerdeführers angeführt werden muss. Dies wurde auch vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt.

Das Risiko für Parodontose kann auch vererbt werden (vgl. <https://information-mundgesundheits.de/aktuelle-studie-risiko-parodontitis-kann-vererbt-werden/>) und hat sich zu einer Volkskrankheit entwickelt (vgl. <https://www.bkk-achenbach.de/news/volkskrankheit-parodontitis-jeder-zweite-betroffen.html>).

Die Sachverständige führt in ihrem Gutachten auch an, dass die starke Reduktion des Knochens ein Hinweis für langes Bestehen der Zahnlosigkeit ist. Schließlich ist im Gutachten der Sachverständigen auch angeführt, dass durch eine Teilprothese mit klammerlosen Halteelementen (nicht durch eine den ASVG-Versicherten gebotene Metall-Gerüst-Teilprothese mit Klammern) funktionell und ästhetisch tadellose Ergebnisse erzielt werden können, ohne Implantate setzen zu müssen. Das Sachverständigengutachten kommt allerdings zu dem Ergebnis, dass das Setzen von Implantaten aus medizinischer Sicht die beste Wahl war, zumal der Knochenabbau des Beschwerdeführers teilweise stark fortgeschritten war.

Nach § 177 Abs 1 BAO sind die für Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellten Sachverständigen beizuziehen, wenn die Aufnahme eines Beweises durch Sachverständige notwendig wird. Das Gutachten eines Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen. Sachverständigengutachten sind Beweismittel, die der freien Beweiswürdigung unterliegen. Dabei sind nicht nur die Feststellungen des Befundes zu überprüfen, sondern auch aufgrund des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens (VwGH 22.11.2016, Ra 2016/16/0092). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erfüllt das Gutachten samt den Erläuterungen in der mündlichen Verhandlung diese Voraussetzungen.

Rechtsgrundlagen

§ 2 Abs 8 EStG 1988 lautet:

(8) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.
2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.
3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen.
4. Sind ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen, erhöhen die nach Z 3 angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten. Angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte.

§ 16 Abs 1 EStG 1988 lautet:

Werbungskosten

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch: [...]

§ 20 EStG 1988 idF BGBl I 13/2014 lautet:

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

- c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
- d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.
- e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

5. a) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.

e) Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversio).

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersatz, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder

– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefunden jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

– nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder

– Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 (Anm. 1) anwendbar ist,

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

(3) Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben (§ 18), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 5 können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.

§ 34 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet (auszugsweise):

Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

<i>von höchstens 7 300 Euro</i>	<i>6%.</i>
<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%.</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro.....</i>	<i>10%.</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

– wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

– für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes

die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

– Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

– Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.

– Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

– Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

– Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

[...]

Rechtliche Erwägungen

Mängelbehebung:

§ 85 Abs 2 BAO bestimmt, dass Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel) nicht zur Zurückweisung berechtigen; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Dem Einschreiter ist die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Dabei handelt es sich um eine Verpflichtung der Behörde (kein Ermessen). Werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Das Verwaltungsgericht, welchem keine den Erfordernissen des § 250 BAO entsprechende Beschwerde vorliegt, ist zu einer Sachentscheidung nicht zuständig (VwGH 19.12.2017, Ro 2017/16/0011). Trifft es eine solche dennoch, so belastet es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes.

Der Beschwerdeführer hat mit seiner Eingabe vom 29.3.2019 den Formmangel der fehlenden Unterschrift behoben; die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts ist daher gegeben.

Ermittlung der Einkünfte:

Die Systematik des Einkommensteuergesetzes fordert, dass im Rahmen der Einkommensteuerermittlung zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle ermittelt werden. Ist eine bestimmte Aufwendung zugleich durch mehrere, nicht die private Lebensführung betreffende Bereiche veranlasst worden, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden. Ist eine klare Zuordnung nicht möglich, erscheint eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen als vertretbar (VwGH 8.10.1985, 83/14/0237).

Gemäß § 2 Abs 8 Z 1 EStG 1988 sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Vorschriften des EStG maßgebend. Dies hat zur Folge, dass auch die mit den Progressioneinkünften zusammenhängenden Werbungskosten/Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Da die Einkommensermittlungsvorschriften des ausländischen Steuerrechts idR von jenen des österreichischen Rechts abweichen, müssen die Auslandseinkünfte unabhängig von der im Ausland maßgebenden Besteuerungsgrundlage an die österreichischen Vorschriften angepasst werden (*Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 2 Anm 68).

Werbungskosten / Betriebsausgaben:

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Der Werbungskostenbegriff ist bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten gleich und deckt sich im Hinblick auf den Veranlassungszusammenhang im Allgemeinen mit dem Inhalt des Betriebsausgabenbegriffs. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird. Wird der Zusammenhang jedoch von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen (zB BFH 17.4.1980, IV R 207/75).

Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142 ; *Raab*, taxlex 2018, 172).

§ 177 Abs 1 ASVG bestimmt, dass als Berufskrankheiten die in der Anlage 1 zum ASVG bezeichneten Krankheiten zählen. Die Einschränkung der Berufskrankheiten auf die Anlage 1 des § 177 ASVG dient demzufolge dazu, die *Berufskrankheiten* von den sogenannten *Volkskrankheiten* abzugrenzen, welche jedermann unabhängig von der jeweilig ausgeübten Berufstätigkeit treffen können. Eine Berufskrankheit liegt nicht vor.

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen (*Krafft in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 20 Anm 11 mwN). Die Notwendigkeit eines Aufwandes bietet in derartigen Fällen ein Indiz der betrieblichen/beruflichen Veranlassung.

Ist eine Notwendigkeit der Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit gegeben, erfolgen die Aufwendungen nicht nur zur "Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen" im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG (vgl. VwGH 21.12.1994, 93/13/0047), was das Abzugsverbot des § 20 EStG zur Folge hätte.

Ob Aufwendungen der beruflichen Sphäre oder der Lebensführung (§ 20 EStG) zuzurechnen sind, entscheidet sich unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles. Aufwendungen sind nur dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. BFH 9.11.2015, VI R 36/13).

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (zB VwGH 21.12.1999, 96/14/0123; VwGH 24.9.2007, 2006/15/0325). Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen insgesamt nicht gegeben (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0226).

Im Erkenntnis vom 15.11.1995, 94/13/0142 erkannte der Gerichtshof, dass bei einem Regisseur, Schauspieler und Werbesprecher die Kosten für eine Zahnreparatur keine Betriebsausgaben waren und führte weiter aus, dass nur dann, wenn die Sprechstörungen (die durch die Zahnreparatur behoben wurden) ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen gekommen wäre, könnte der erforderliche eindeutige Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit bejaht werden.

Im Erkenntnis vom 21.12.1999, 96/14/0123, das einen Lehrer an einer höheren technischen Bundeslehranstalt betraf, kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass eine einwandfreie Aussprache zweifellos sämtlichen Lebensbereichen zugute kommt und somit nicht (nahezu) ausschließlich der beruflichen Sphäre zugeordnet werden kann. Die zur Beseitigung der Sprechstörung aufgewendeten Kosten wurden nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anerkannt.

Im Erkenntnis vom 10.11.1987, 85/14/0128 ging es um die Beurteilung von Behandlungskosten für ein ererbtes Hörgebrechen, die aufgewendet wurden, um durch eine Operation den Arbeitsplatz erhalten und damit die Einnahmen sichern zu können. Dazu heißt es in der Begründung dieses Erkenntnis:

"3.1 Mit den Ausführungen des Beschwerdeführers, sein Hörgebrechen sei nicht infolge seiner Berufsausübung entstanden, sondern offenbar vererbt worden, ist das Schicksal der Beschwerde hinsichtlich der Frage, ob Krankheitskosten Werbungskosten darstellen oder nicht, bereits entschieden. Denn Krankheitskosten sind als Werbungskosten (Betriebsausgaben) nur dann absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt, oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (vgl. das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17. April 1980, IV R 2017/75, BStBl. 1980 II 639, und die Bestimmungen des § 20 Abs. 2 EStG)."

Im Erkenntnis vom 22.12.2004, 2002/15/0011, das einen Hornisten betraf, sprach der Gerichtshof aus, dass Zähne primär der Aufnahme der erforderlichen Nahrung dienen und dies dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist. Soweit durch die konkrete berufliche Tätigkeit nachgewiesene Mehraufwendungen im Vergleich zur üblichen Gebissanierung unmittelbar für die Berufsausübung notwendig sind, können Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben vorliegen.

Allerdings lag diesem Erkenntnis ein Sachverhalt zu Grunde, in dem davon ausgegangen wurde, dass gerade ein durch Implantate saniertes Gebiss "wesentlich" für die weitere Berufsausübung war; in weiterer Folge war dann zu prüfen, ob eine unmittelbare Notwendigkeit von Zahnimplantaten alleine für die Berufsausübung gegeben war und wenn dies der Fall sein sollte, war zu prüfen, welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden Gebissanierung anfielen.

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt unterscheidet sich schon dadurch, dass nicht nachgewiesen werden konnte, dass gerade ein durch Implantate saniertes Gebiss für die berufliche Tätigkeit notwendig war; vielmehr haben die Ausführungen der Sachverständigen ergeben, dass auch durch Prothesen mit Halteelementen, die auch nicht von der Sozialversicherung bezahlt werden, tadellose Ergebnisse erzielt werden können. Der Aufwand lässt seiner Art nach auch keine ausschließlich berufliche Veranlassung erkennen, wodurch der Notwendigkeit keine Bedeutung mehr zukommen würden (vgl. *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 20 Tz 22/1; *Althuber in Hofstätter/Reichel*, EStG, § 20 Tz 4.5).

Darüber hinaus hat auch in der bisherigen Berufsausübung des Beschwerdeführers eine geschlossene Zahnreihe nicht bestanden, zumal vier Zähne aus genetisch bedingten Gründen fehlten. Die Gebissanierung hat also nicht dazu geführt, dass eine geschlossene Zahnreihe vorliegt, was nach der Stellungnahme eines Musikprofessors jedoch notwendig wäre, um eine Artikulation *lege artis* zu erreichen. Auch dies spricht gegen eine unmittelbare Notwendigkeit des Mehraufwandes, die durch die Berufsausübung veranlasst ist.

Unmittelbar für die Berufsausübung notwendig wird ein Mehraufwand dann sein, wenn der Beruf ohne genau dieses Mehraufwandes nicht (mehr) ausgeübt werden kann. Wenn nun eine Berufsausübung - seit längerer Zeit - trotz Fehlens zahlreicher Zähne und trotz genetisch bedingten Fehlens von vier Zähnen möglich war, mag zwar davon auszugehen

sein, dass die Behandlung aus medizinischer Sicht erforderlich und zweckmäßig war. Dies führt aber nicht automatisch zum Vorliegen von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Zusammenfassend ist auch im Sachverständigengutachten festgehalten, dass die kostspielige Sanierung mit Implantaten weniger durch die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers bedingt ist als vielmehr durch medizinische Erfordernisse. Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist dahingehend gelagert, dass durch das Setzen der Implantate wieder eine normale Kaufunktion herbeigeführt werden konnte und dies auch medizinisch geboten war. Ein auf Grund von Parodontose beeinträchtigtes und nunmehr behandeltes bzw. saniertes Gebiss kommt zweifellos allen Lebensbereichen zugute.

Unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles liegt die Veranlassung für die Sanierung durch Implantate keinesfalls (nahezu) ausschließlich in der Berufstätigkeit des Beschwerdeführers begründet, sondern ist zu einem weitaus erheblichen Teil privat veranlasst.

Liegt bzw. kann aber die Ursache für eine Krankheit sowohl an einer körperlichen bzw. genetischen Disposition als auch an der beruflichen Tätigkeit, so handelt es sich bei den entsprechenden Aufwendungen nicht mehr um eindeutig allein mit dem Beruf zusammenhängende Ausgaben bzw. ist damit der Teil der ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen nicht mehr einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennbar und gehört der Gesamtbetrag der Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben. Insofern liegt jedenfalls eine private Mitveranlassung vor. Auch wenn der Beschwerdeführer eine für ihn kostengünstigere Behandlung hätte wählen können, kommen die Vorteile der stattdessen gewählten Behandlung und damit auch der Mehraufwand doch sämtlichen - auch privaten - Lebensbereichen zugute. Die Veranlassungskomponenten können insoweit nicht quantifiziert und damit aufgeteilt werden. Eine völlige Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung liegt in einem derartigen Fall nicht vor (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070). Damit handelt es sich um Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen.

Dem Umstand, dass Menschen oftmals in ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beeinträchtigt sind, trägt der Steuergesetzgeber mit den Regelungen über die außergewöhnliche Belastung Rechnung. Die Nichtabzugsfähigkeit als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten hindert nicht die grundsätzliche Abzugsfähigkeit außergewöhnliche Belastung (*Krafft in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 20 Anm 97). Zahnbehandlungskosten einschließlich Sanierung, kieferorthopädischer Behandlung (BFG 11.5.2016, RV/7101971/2016) und Setzen von Implantaten gehören zu den Krankheitskosten und können als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Als solche sind die geltend gemachten Kosten von der belangten Behörde auch anerkannt worden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis 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.

Die zu entscheidende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Krankheitskosten als Werbungskosten/Betriebsausgaben zu beurteilen sind, ist durch die ständige Rechtsprechung des VwGH für den vorliegenden Sachverhalt geklärt. Von dieser Rechtsprechung wird nicht abgewichen. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Daher sind die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gem. Art. 133 B-VG nicht gegeben.

Wien, am 10. Jänner 2020