

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. August 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2022 sind dem Ende der rechtlichen Beurteilung (Punkt 3.1.) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 beantragte Herr Mag (FH) ***Bf1*** (Beschwerdeführer) die Berücksichtigung von außergewöhnlicher Belastung in Zusammenhang mit zahnärztlichen Behandlungen in Höhe von 36.359,00 €.

Mit Schreiben vom 13.03.2023 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um Vorlage der Rechnungen samt Zahlungsnachweisen und einer ärztlichen Verordnung bzw. der Behandlungspläne zum Nachweis der beantragten Aufwendungen. Bei Sonderklassengebühren mögen die triftigen Gründe dafür nachgewiesen werden.

Am 14.03. bzw 16.03.2023 legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung samt den entsprechenden Belegen über zahnärztlichen Maßnahmen vor, die im Zeitraum von 02.08.2022 bis 21.12.2022 ausgeführt worden sind.

Mit Bescheid vom 10.08.2022 wurde die Einkommensteuer 2022 veranlagt. Die anerkannte außergewöhnliche Belastung im Ausmaß von 274,60 € lag unter dem Selbstbehalt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei, ob triftige medizinische Gründe vorliegen würden.

In der Beschwerde vom 30.08.2022 wurde ausgeführt, dass eine detaillierte Begründung nicht eingefordert worden sei. Die Sanierung sei aus medizinischen Gründen notwendig gewesen, wie aus dem beiliegenden Schreiben des Zahnarztes ersichtlich sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.09.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 30.08.2022 als unbegründet ab. Nach Darstellung der Rechtslage wurde darauf hingewiesen, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen für zahnärztliche Leistungen von einem Wahlarzt erbracht worden seien. Von der gesetzlichen Krankenversicherung seien keine Kostenersätze erfolgt. Grundsätzlich sei im allgemeinen Sozialversicherungsgesetz eine freie Arztwahl verankert, dies ändere jedoch nichts an dem Umstand, dass eine steuerliche Berücksichtigung des über die sozialversicherungsrechtlich gedeckten Kosten hinausgehende Mehraufwandes nur im Falle des Vorliegen triftiger medizinischer Gründe zulässig sei.

Eine nachträglich erstellte ärztliche Expertise sei nicht generell als ungeeignet anzusehen, die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes bei triftigen medizinischen Gründen nachzuweisen. Voraussetzung sei aber, dass derartige Stellungnahmen nach der Art medizinischer Gutachten erstellt sind, das heißt, einem Qualitätsmaßstab entsprechen würden, der sie einer Überprüfung auf ihre Schlüssigkeit zugänglich macht und auch standhalten lässt. Die vorgelegte Bestätigung von Dr. ***Arzt1*** vom 30.08.2023 sei nicht geeignet nachzuweisen, dass triftige medizinische Gründe für die Durchführung der Behandlung durch den Wahlarzt und die damit verbundenen Kosten vorgelegen seien. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass die zahnärztliche Behandlung durch einen selbstgewählten Privatarzt aus triftigen medizinischen Gründen notwendig gewesen sei, und nicht von einem Kassenarzt durchgeführt hätte werden können.

Im Vorlageantrag vom 25.10.2023 wurde ausgeführt, dass ohne eine Behandlung die Gefahr bestanden hätte, dass der Beschwerdeführer seine bestehende Zahnschubstanz verlieren könnte bzw. weit aufwendigere Behandlungen notwendig gewesen wäre. Die detaillierten medizinischen Hintergründe seien im Schreiben des Zahnarztes fachlich fundiert dargelegt worden. Weiters werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Mit Bericht vom 03.11.2023 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Die Österreichische Gesundheitskasse teilte auf Anfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 06.02.2024 am 06.03.2024 mit, dass aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen die österreichische Gesundheitskasse für sogenannten „festsitzenden Zahnersatz“ (das seien

Kronen bzw. Brücken, Implantate und gegossene Aufbauten) keinen Kostenzuschuss leisten könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer beantragte unter dem Titel außergewöhnliche Belastung die Berücksichtigung von folgenden Aufwendungen:

Datum	Leistung	Kosten in Euro
02.08.2022	Panorama Röntgen Aufnahme	62,00
	Kontrolle Privat	55,00
	Digitales Volumen Tomogramm	186,00
30.08.2022	Planung Wax up; Mock up; Modelle; Foto Scan	1.493,00
04.10.2022	Implantat 16	1.372,00
	Implantat 24	1.372,00
	Implantat 26	1.372,00
	Panoramaröntgen	62,00
15.11.2022	Implantat 45-46	2.744,00
	3D Planung+Röntgenschablone+Bohrschablone	1.086,00
21.12.2022	Implantatkrone (24, 26)	2.526,00
	Vollkeramikkrone geschichtet (37, 35)	2.128,00
	Zirkonbrückenglied (36)	1.064,00
	Röntgenbild (35, 37)	26,00
	Röntgenbild (43-44)	26,00
	Implantatkrone (45-46)	2.526,00
	Implantatkrone (16)	1.263,00

	Lithiumdisilikatkrone (15, 13-23, 34-44)	15.960,00
	Lithiumbrückenglied (14)	1.064,00
	Summe	36.387,00

Die Rechnungen wurden von der Praxis Zahnarzt DDr. ***Arzt2***, behandelnder Arzt Dr. ***VNArzt1*** ***Arzt1***, Wahlarzt, ausgestellt. Von der ÖGK wurde für die Rechnung vom 02.08.2022 ein Kostenersatz iHv 28,00 € geleistet.

Zur Notwendigkeit der zahnärztlichen Eingriffe führte Dr. ***VNArzt1*** ***Arzt1***

Folgendes aus (Schreiben ohne Datum):

„anbei finden Sie die Fotodokumentation von der Ausgangssituation und Status nach erfolgter Behandlung von Herr ***Bf1*** geboren ***Gebdatum***.

Vor der Therapie zeigt sich die Restbezahnung mit pathologischen Abrasionen und Erosionen, sowohl im Oberkiefer, als auch im Unterkiefer. Durch die fortgeschrittenen Erosionen ist das Kariesrisiko stark erhöht und eine Überkappung des exponierten Dentin jedenfalls empfohlen. Unbehandelt führt ein derartiger Zustand zu einem fortschreitenden Verlust der Zahnschubstanz und zu einer zunehmenden Schwächung des Zahnes. Dadurch steigert sich die Wahrscheinlichkeit für Wurzelbehandlungen und Frakturen des Zahnes. Zusätzlich zeigt sich ein Lückengebiss mit fehlender Abstützung für den Unterkiefer.

Die Kombination aus Lücken, fehlender okklusaler Abstützung und Verlust der ursprünglichen Zahnschubstanz führt zu einer Veränderung der Bisslage und zu funktionellen Beeinträchtigungen. Dadurch zeigte sich bei Herr ***Bf1*** eine anterior Rotation des Unterkiefers mit einem progenen Zwangsbiss.

Folglich kam es zu Beschwerden im Kiefergelenk in Form von muskulären Schmerzen, sowie Kiefergelenksknacken. Zusätzlich zeigte sich durch Verlagerung der Okklusion nach anterior eine Überlastung der Unterkiefer Frontzähne.

Die Gesamtsanierung dient nicht nur der Wiederherstellung, sondern auch zur Prävention von weiterem Zahnverlust und damit verbundenen gesundheitlichen Komplikationen. Eine derartige Rehabilitation der verlorenen vertikalen Dimension ist langfristig nur mit keramischen Werkstoffen möglich und wissenschaftlich empfohlen.“

2. Beweiswürdigung

Die Durchführung der angeführten zahnärztlichen Leistungen und die Tragung der Kosten durch den Beschwerdeführer (mit Ausnahme der 28,00 €, die von die ÖGK bezahlt wurden) stehen unbestritten fest.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Alle vorstehenden Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (Behauptungs- und Nachweispflicht: Jakom/Peyerl, EStG¹⁶, § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

Zwar gibt es im Abgabenverfahren keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel; als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (vgl. BFG 29.05.2015, RV/7101625/2015). Die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung schränkt den Abgabenanspruch ein; sie begünstigt den Abgabepflichtigen, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliegt (vgl. BFG 8.11.2019, RV/7101576/2017).

Mit der Frage, ob bei pflichtversicherten Steuerpflichtigen und deren mitversicherten Angehörigen höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen noch zwangsläufig erwachsen, befassen sich die beiden grundsätzlichen höchstgerichtlichen Erkenntnisse VwGH 4.3.1986, 85/14/0149, und VwGH 13.5.1986, 85/14/0181. Der VwGH hat diese Frage bejaht, sofern solche Aufwendungen

zB für Zahnbehandlungen, die Pflege in der Sonderklasse allgemein öffentlicher Krankenanstalten, die Behandlung in Privatkrankenhäusern oder durch Ärzte ohne Kassenvertrag aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 34 Einzelfälle "Krankheitskosten"). Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181). Die Beweislast hierfür trifft stets den Steuerpflichtigen (Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 34 Einzelfälle "Krankheitskosten"). (vgl. BFG 21.11.2014, RV/7100517/2014)

Im Rechtssatz zum Erkenntnis VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine außergewöhnliche Belastung im Falle von Krankheitskosten gegeben ist. Diese erwachsen dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Das gilt allerdings nach der hg. Rechtsprechung nur für solche Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind (Hinweis E 23. Mai 1996, 95/15/0018) und nicht für Kosten zur Vorbeugung von Krankheiten.

Zahnbehandlungskosten einschließlich Sanierung, Ersatz, Regulierung (siehe zB BFG 10.02.2015, RV/7101356/2014), kieferorthopädischer Behandlung (siehe zB BFG 11.05.2016, RV/7101971/2016), Implantaten etc gehören zu den Krankheitskosten. Dies gilt nicht für die Krankheitsvorsorge (Prophylaxe): Hier mangelt es an der Zwangsläufigkeit des § 34 Abs 3 EStG 1988 (siehe auch BFG 18.02.2014, RV/5101099/2011).

Aufwendungen, die der Vorbeugung von Zahnbehandlungs- und Zahnersatzkosten sowie der Erhaltung der Gesundheit dienen und keine Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 darstellen, sind nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Sie dienen nur der Vorbeugung von Zahnbehandlungs- und Zahnersatzkosten. Solche Kosten fallen nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 an.

Aus dem vorgelegten Schreiben von Dr. ***VNArzt1*** ***Arzt1*** geht hervor, dass die Gesamtanierung nicht nur der Wiederherstellung, sondern auch zur Prävention von weiterem Zahnverlust und damit verbundenen Komplikationen dient. Da ein erhöhtes Kariesrisiko besteht, wird eine Überkappung empfohlen. Unbehandelt führt dieser Zustand zu einem fortschreitenden Verlust der Zahnschubstanz und zu einer zunehmenden Schwächung des Zahnes. Das bedeutet, dass die Überkronung der Zähne der Vorbeugung von Zahnbehandlungs- und Zahnersatzkosten dienen sollen und somit nicht zwangsläufig ist.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Gegenständlich empfiehlt der Zahnarzt eine Überkappung der Zähne, um einem erhöhten Kariesrisiko entgegenzuwirken. Es soll verhindert werden, dass die Zähne von Karies befallen werden und in der Folge wurzelbehandelt oder gezogen werden müssen. Kein anderes Ziel verfolgt die zahnärztliche Mundhygiene, die nach ständiger Rechtsprechung keine außergewöhnliche Belastung darstellt, da sie der Prophylaxe dient.

Anders ist der Umstand der fehlenden Zähne zu beurteilen. Durch das Lückengebiss kommt es zu funktionellen Beeinträchtigungen. Es entspricht den Anforderungen an ein modernes Gesundheitssystem, dass fehlende Zähne tunlichst ersetzt werden. Die ständige Rechtsprechung interpretiert Zahnلücken als „Krankheit“, sodass eine Heilbehandlung notwendig ist. Die Implantate sowie die damit notwendig verbundenen Kronen stellen eine notwendige Heilbehandlung dar, die unter die Zwangsläufigkeit des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zu subsumieren ist (vgl. oben zitierte BFG-Judikatur).

Dass der Beschwerdeführer für seine Zahnbehandlungen einen Privatarzt, also einen Arzt, der keinen Vertrag mit der Österreichischen Gesundheitskasse hat, konsultiert hat, ist für den gegenständlichen Beschwerdefall jedenfalls insofern irrelevant, als Leistungen betreffend Implantologie von der Österreichischen Gesundheitskasse nicht getragen werden (vgl. www.gesundheitskasse.at/Privateistungstarife). Dies ergibt sich auch aus der Stellungnahme der Österreichischen Gesundheitskasse vom 06.03.2024, wonach für sogenannten „festsitzenden Zahnersatz“ (das sind Kronen bzw. Brücken, Implantate und gegossene Aufbauten) keinen Kostenzuschuss geleistet wird. Dies ändert aber nichts daran, dass die Aufwendungen für derartige Maßnahmen, wenn sie medizinisch notwendig sind und keine Prophylaxe darstellen, als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Zusammengefasst ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass

-) die Aufwendungen, welche für Kronen angefallen sind, die nicht in Zusammenhang mit Implantaten stehen, steuerlich nicht anzuerkennen. Dies trifft für die Positionen Vollkeramikkrone geschichtet, Zirkonbrückenglied, Lithiumdisilikatkrone und Lithiumbrückenglied (20.216,00 €) zu. Diese Behandlungen wurden zur Prävention durchgeführt, um einen weiteren Verlust der Zahnschubstanz bzw. eine Schwächung der Zähne zu vermeiden. Das bedeutet, dass eine Zwangsläufigkeit nicht vorlag.
-) die übrigen Aufwendungen, die zur Wiederherstellung des kompletten Gebisses notwendig waren (Implantat 16, 24 26 46-46, Implantatkronen 16, 24, 26, 45-46; 13.175,00 €), als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes steuerlich zu berücksichtigen sind.
-) die Aufwendungen für Röntgen-Aufnahmen, Planung, etc im Verhältnis 60,5 % zu 39,5 %

aufzuteilen sind. Diese Kosten können nicht eindeutig zugeordnet werden, sodass die Aufteilung im Verhältnis der Kosten der Hauptbehandlungen tunlich ist.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

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

von höchstens 7 300 Euro 6%,

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%,

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%,

mehr als 36 400 Euro 12%.

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 6 937 Euro (Anm. 1) jährlich erzielt

– für jedes Kind (§ 106).

Da Einkommen des Beschwerdeführers vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung beträgt 100.954,76 € (vgl. Einkommensteuerbescheid 2022 vom 10.08.2023). Ihm steht weder der Alleinverdienerabsetzbetrag noch der Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Der Beschwerdeführer hat keine Kinder iSd § 106 EStG 1988. Der Selbstbehalt beträgt daher 12.114,57 €.

Die Einkommensteuer 2022 ist daher wie folgt zu berechnen:

Einkommensteuer 2022	StNr. ***BF1StNr1***
Gesamtbetrag der Einkünfte	101.554,76 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z. 7 EStG 1988	- 200,00 €
Kirchenbeitrag	- 400,00 €
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34	- 15.530,78 €

(4) EStG 1988)	
Selbstbehalt	12.114,57 €
Einkommen	97.538,55 €
Hinzurechnung Anti-Teuerungsbonus	250,00 €
Einkommensteuerbemessungsgrundlage	97.788,55 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % für die ersten 11.000,00 €	0,00 €
20 % für die weiteren 7.000,00 €	1.400,00 €
32,5 % für die weiteren 13.000,00 €	4.225,00 €
42 % für die weiteren 29.000,00 €	12.180,00 €
48 % für die weiteren 30.000,00 €	14.400,00 €
50 % für die restlichen 7.788,55 €	3.894,27 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	36.099,27 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	35.699,27 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	902,31 €
Einkommensteuer	36.601,58 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 38.484,69 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,11 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.883,00 €

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständliche Entscheidung orientiert sich an der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Ausgaben für die Vorbeugung von Krankheiten oder für die Erhaltung der Gesundheit nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109) sind, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. März 2024