



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 machte der Bw. u. a. Kosten einer Zahnbehandlung inkl. Fahrtkosten in Höhe von € 5.507,00 sowie Kosten von Heilmassagen in Höhe von € 415,00 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend.

Mit Bescheid vom 9. April 2008 setzte das FA die Einkommensteuer fest und berücksichtigte die geltend gemachten Zahnarztkosten mit Selbstbehalt. Die Kosten für Heilmassagen wurden – unter Hinweis auf fehlende ärztliche Verordnungen – nicht anerkannt.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, die eingereichten Aufwendungen seien ohne formale Begründung und ohne dezidierten Verweis auf Gesetze oder Verordnungen abgewiesen worden.

Zu den Heilmassagen in Montegrotto weise er darauf hin, dass wenn ein Teil seines Urlaubs auch dazu benutzt werde, die Verschlechterung eines bestehenden Zervikalsyndroms samt immer wieder auftretender Lumbalgien und Ischialgien und Folgen eines Achillessehnenrisses physiotherapeutisch zu bekämpfen, es nicht gerade naheliegend sei, sich erst um einen

Termin in einer österreichischen Facharztpraxis am Heimatort zu bemühen, um zu Krankenkassenüberweisungen zu gelangen.

Da sich sein Zahnhalteapparat schon ab der Jugend (Zahntfernung und Herdsuche wegen PCP) laufend verschlechtert habe (auch Cortison-bedingt) und die mehrfach erfolgten Versorgungen konventioneller Art bereits mehrfach angepasst, ausgetauscht, erneuert und repariert worden seien und darüber hinaus noch vorhandene einzelne Rest-Zähne ihre Tragfähigkeit verloren hätten und verrottet seien, sei bei einer Voruntersuchung in der Wiener Universitätszahnklinik eine Sanierung mit Hilfe von Implantaten empfohlen worden; die weitere Behandlung habe das hauseigene Bernhard-Gottlieb-Institut der Med-Uni Wien übernommen. Die Vornahme der nötigen kieferchirurgischen Eingriffe, die provisorische Versorgung, sowie nach Ab- und Einheilung, die Anfertigung und Anpassung der zahnprothetischen Teile sei, nicht zuletzt aus Kostengründen, in einem kieferchirurgischen und zahnärztlichen Institut in Sopron/Ungarn erfolgt.

Daraus sei eindeutig ersichtlich, dass es sich um einen ärztlichen Eingriff mit nachfolgender Versorgung mit Zahnersatz handle. Dies sei offenbar auch dem Grunde nach nicht anerkannt worden.

Da Zahnverlust den Ausfall vitaler Funktionen bedeute, seien mit dessen Behebung angefallene Aufwendungen demnach jedenfalls dem Einsatz eines Hörgerätes gleich zu setzen und analog dessen steuerlicher Einstufung zu behandeln als Pos. 476 – Heilbehandlung und Hilfsmittel.

In der Folge erging ein Ergänzungsersuchen des FA, in dem darauf hingewiesen wurde, dass bei einer Behinderung ab 25 % eine außergewöhnliche Belastung vorliege, bei der kein Selbstbehalt abgezogen werde. Bei Vorliegen einer Behinderung könnten die mit der Behinderung in Zusammenhang stehenden Kosten einer Heilbehandlung und nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel zusätzlich zum Pauschbetrag und ohne Kürzung um den Selbstbehalt berücksichtigt werden. Um beurteilen zu können, wie weit die beantragten Aufwendungen mit der Behinderung in Zusammenhang stünden, werde ersucht, Nachweise vorzulegen, aus denen ersichtlich sei, welche Behinderung vorliege.

Antwortschreiben des Bw. vom 5. Juli 2008:

....In Beantwortung Ihrer o. a. Anfrage füge ich die mir, über Ersuchen, seitens des Landesinvalidenamtes NÖ am 25.6.2008 erstmals zugewandene Befundungsgrundlage bzw. deren Ergebnispapier vom 23.1.2006 bei. Obwohl dem Bundessozialamt umfangreichste Dokumentationen, insbesondere Befundberichte aus SV- und PV-Institutionen vorgelegt worden waren, erlaube ich mir, nachstehende Ergänzungen und Erläuterungen zu den Ihnen

bereits übermittelten Papieren mitzuteilen, und füge hier noch die wesentlichsten Unterlagen nochmals bei (Beilage 5 – 10).

Er verweise auf die vom BMF im Internet den Staatsbürgern beigestellten Original-Gesetze-
texte, insb. auf Ziff.12.5.2.5 Hilfsmittel, Tz. 850. Die dort gewählte Formulierung treffe sowohl
nach dem Buchstaben der Gesetze als auch nach dem ihm innewohnenden Sinne in vollem
Ausmaß auf die Wiederherstellung von Zähnen- und Zahnhalteapparaten durch dem Zustand
angemessenen medizinisch-technischen Ersatz fehlender oder krankheitsbedingt entfernter
Zähne zu....

...3. Bundessozialamt/Grad der Behinderung

*a. Die Vollständigkeit der Berücksichtigung aller relevanten Vorerkrankungsdaten zum
Ergebnis der Zuerkennung eines Behinderungs-Prozentsatzes war für den Antragsteller weder
nachvollziehbar noch verifizierbar, da dem Antragsteller darüber bisher keine Mitteilung
zugegangen war.*

*Erfassungslücken waren daher vom Antragsteller kaum erkennbar und beeinspruchbar. Beweis:
selbst mehrfach miteingereichte Atteste über Nieren-, Magen u. Leber-/Gallenleiden mussten
wegen ihrer offensichtlichen Nichtberücksichtigung nachträglich vom Antragsteller angemahnt
werden (siehe Beil. 2).*

*b. Aufgrund der mir nun erstmals vorliegenden Beurteilung des Bundesinvalidenamtes sind
neben den anderen gesundh. Schäden in der o. a. Beurteilung jedenfalls anerkannt:*

(Pos.1) Asthma bronchiale

(Pos.2) Arthrotische Veränderungen

(Pos.3) Zervikalsyndrom u. Lumbalgie(n)

*c. Die Feststellung der Behinderung ist ein punktuelles Verfahren zum Zeitpunkt der
Antragstellung. Danach auftretende Verschlechterungen des Gesundheitszustandes und neu
hinzutretende Leiden sowie auch fortschritts- und folgebedingte Veränderungen wurden und
werden weder erfasst, noch ergänzt oder einer Neubeurteilung zugeführt.*

*d. Darüber hinaus ist es wissenschaftlich erwiesen, dass die dynamische Häufung von
(Krankheits-)Faktoren ein Gesamtergebnis ergibt, das nicht kleiner oder gleich sondern größer
als die Summe ihrer Einzelteile!!*

4. Zahnsanierungen (siehe auch Pkt. 2 und 3)

*1952 – Fahrradsturz mit Spitalsaufenthalt im KRH Mödling (u. a. ausgeschlagene
Schneidezähne). Anlässlich der mehrmaligen Feststellung einer incipienten PCP (primär
chronische Polyarthrit) (siehe Befunde) musste ich mich nicht nur einer Sanierung der
Kiefer-Nebenhöhlen sondern auch der zu dieser Zeit notwendigen sog. Herdsanierung (=
Entfernen verdächtiger Zähne = - state of the art -) und künstl. Ersatz derselben unterziehen,*

ebenso langjähriger und wiederkehrender Cortisonbehandlungen wegen Asthma bronch. Infolge der Veränderung des Kiefers und des Zahnhalteapparates, des Verschleisses, der beschränkten Haltbarkeit und Lebensdauer der Zahnersätze und deren Trägern (2 – 6 Jahre) musste ich mich laufend und über Jahre mit Reparaturen, Ersatzversorgungen und Teilprothesen von den nachfolgend angeführten Zahnärzten versorgen lassen. Diese Auflistung ist getrennt geführt und ist, bis auf den o. a. Unfall, nicht in der allg. Zusammenstellung (im Anhang) enthalten. mehrfach konsultierte Zahnärzte und Dentisten:

*Dr. A., Mödling
Dr. B., Mödling
C., Wien 12
Prim. DrD., Wien 18 (Kiefer)
Universitätszahnklinik, Wien 9
Dr. E., Wien 9,
DrF., Mödling
Dr. J. Janos, Moson (Hu), mit Verzollungspapieren
Dr. J. Donat, Moson (Hu),
Uni.Zahnklinik u. angeschl. Bernhard-Gottlieb-Uni-Zahnklinik, Wien 9
Dr. I., Sopron (Hu), Oberkiefer*

Der überwiegende Teil der Behandlungen erfolgte in direkter Verrechnung mit WGKK/NÖGK, wodurch die zugehörigen Unterlagen mit den zugrundeliegenden Diagnosen, Stati und vorgenommenen Eingriffen zwangsläufig dort und nicht beim Patienten erliegen. Die Zuschüsse der WGKK/NÖGK für festsitzende Zahnprothetik betrug und beträgt € 0,00 (i.W. € NULL)!. Darüber hinaus lege ich Ihnen Kopien von Eintragungen in Terminkalendern der Vorjahre bei, die Termine zahnärztlicher Behandlungen enthalten (Beil. 4).

5. Sonstige Erkrankungen

Im Rahmen der o.a. und durch Befunde und Patientenbriefe belegten Spitals- und Kuraufenthalte sind nicht nur die vom Bundesinvalidenamt angeführten Erkrankungen an Osteoporose, Chondropathien, Lordosen, Skoliose, Cervikalsyndromen, Lumbalgien, Asthma bronch., sonst. Unfälle und Unfallfolgen etc. mehrfach angesprochen und ausgeführt; sie enthalten auch dezidierte Hinweise auf in die Beurteilung nicht direkt eingeflossene oder dort nicht angeführte Leiden und Defekte.

Zur weiteren Vervollständigung der Dokumentation finden Sie eine chronologische Auflistung der wichtigsten mich betreffenden gesundheitsschädigenden Ereignisse anbei (Beilage 3).

Am 15. September 2008 erging ein weiteres Ergänzungsersuchen des FA, in dem der Bw. darauf hingewiesen wurde, dass aus den bisher vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei, dass die Zahnsanierungskosten in einem Zusammenhang mit seiner Behinderung stünden. Er werde daher ersucht, darzulegen, welche Behandlungen vom Zahnarzt durchgeführt worden seien und in welchem Zusammenhang diese mit seiner Behinderung stünden. „Welche

Gesundheitsbeeinträchtigungen führten zur Einstufung der Erwerbsminderung mit 50%? (bitte in einer für einen Laien verständlichen Ausdrucksweise; Position 3-6 der Begründung des Bundessozialamtes). Vorlage der Zahnarztrechnungen. Bei den von Ihnen angesprochenen Hilfsmitteln im Sinne der RZ 850 der LStRL handelt es sich um Rollstühle, Hebebühne für Rollstuhl, Hörgeräte etc. Nicht darunter fallen Zahnhalteapparate. Zahnarztkosten sind unter die RZ 581 zu subsumieren.“

Antwortschreiben des Bw. vom 7. Oktober 2008:

*1. zu Pos.3-6 der vom Bundessozialamt erfolgten Begründungen mit den bei mir eff. vorhandenen Symptomen, Ursachen und Auswirkungen.
Ihrem Wunsch entsprechend habe ich versucht, die medizinischen Begriffe mit deutschen Übertragungen zu unterlegen und zu ergänzen.*

1.1. ad Pos.3: CERVIKALSYNDROM UND LUMBALGIE:

Cervikalsyndrom = muskulärer Hartspann (Blockade) von Hals-Nacken-Muskeln mit Ausstrahlung in Kopf, Schultern, Rücken und bis in die Oberarme; schmerzhafter Zustand mit Bewegungseinschränkung (Kopf, Hals)

*Lumbago: Hexenschuss; plötzliche intensive Schmerzen im Lendenbereich; ähnl. Ischias mit Schmerzausstrahlung bis in Bauchraum und Bein, starke Bewegungseinschränkung
Ursachen: Osteoporose (Knochenerweichung), Fischwirbelbildung (Fraktur-Risiko) und Nervenreizung- oder kompression.*

1.2. ad Pos.4: FACIALISPARESE

schlaaffe Lähmung aller vom Facialisnerv innervierten Muskeln u. Gewebe der betroffenen Gesichtshälfte;

Zustand: Steuerungs- und Empfindungsstörungen in Wange, Nase, Mund und Kiefer; unvollständiger Mundwinkelschluss; Speichelfluss; Rhinitis: ständig triefende Nase; Nies-Anfälle in Serie; Schlupflid, hängendes, fallendes Lid; abwechs. Fremdkörper-/Sandgefühl – tränende Augen

1.3. ad Pos.5: FUNDOPLICATIO

= operative Faltung und Fixierung des Magenfundus (-bodens) bei Refluxösophagitis (Rückfluss von Magensäften in die Speiseröhre):

Zustand: Barrett-Oesophagus III mit Metaplasien (Gewebeumwandlungen): Zerstörung der Speiseröhrenschleimhaut zu Plattenepithelen auf 8 cm Länge (Erosion); Gefahr von Geschwüren; gestörte, erschwerte Nahrungsaufnahme.

trotz dieser Operation und weiterer Medikation: häufiger Reflux mit Aufstossen und Brennen, Schluckbeschwerden (Disphagie), beim Bücken und Liegen (nachts): Aspiration (Ansaugen von Magensaft und Speiseresten in den Mund und in die Bronchien(!) führt zu heftigsten Asthmaanfällen, langanhaltende Schluckauf-Attacken, Zwerchfellkrämpfe, Völlegefühl mit/durch Zwerchfelldruckstand, Beklemmung (Brustpanzer), Rektus-Diastase: Auseinanderweichen der geraden Bauchmuskeln, rezidiv. Hernien: wiederkehrende Bauchdeckenbrüche, Lebensmittelunverträglichkeit, und Nahrungsmittelaufnahme in häufigen, kleinen Mahlzeiten.

*1.4. ad Pos.6: CHOLELITHIASIS: Gallensteine und Gallenblasenentzündung
Koliken im Oberbauch, Lebensmittelunverträglichkeit, Durchfälle*

1.5. ERGÄNZUNGEN

NEPHROLITHIASIS Nierensteinerkrankung – im Juli 05 musste eine Lithotripsie (Nierensteinzertrümmerung) vorgenommen werden; wegen auftretender Komplikationen war ein 2maliger mehrtägiger Spitalsaufenthalt nötig sowie chirurgische und medikamentöse

Nachbehandlungen.

ACHILLES-SEHNENRISS – im Juli 06 erlitt ich einen Abriss der rechten Achillessehne; Ursache Gewebeschwäche. Nach erfolgter Operation lange Rehabilitation mit Physiotherapie und Ultraschall-Behandlung, verbleiben Schmerzen und Bewegungseinschränkungen (hinkender Gang).

HALUX VALGUS („Frostbeule“) + Halux malleus (Hammerzehe(n)) – zusammen mit gleichzeitig vorhandener Neigung zu offenen Stellen, zu Einblutungen und Rhagaden (Hauteinrisse) weiter bestehende Schmerz- und Bewegungssymptomatik, die durch den vorstehend angeführten Achillessehnenriss noch verstärkt werden.

FINGERKAPSELEINRISS – im Sept. 05 zog ich mir im rechten Mittelfinger einen Kapseleinriss zu, der über Monate behandelt wurde. Ursache: Gewebeschwäche bei ungünstiger Belastung; derz. Stand: Griffunsicherheit, Kraftlosigkeit, Schmerzen; infolge der erheblichen Schäden (Arthrosen, Ankylosen) an der linken Handwurzel (siehe entspr. Vordokumentation) fatale Kombination.

2. ZU ZAHNSANIERUNG

Seit etwa 1965 PCP (Polyarthritis) und asthmoide Bronchitis, die sich innerhalb kurzer Zeit zu Asthma/COPD auswuchs.

Zur damals üblichen Ursachenbehebung wurde, als Standardmaßnahme eine Nebenhöhlenbehandlung und eine Tonsillektomie (Mandeln-Entfernung) vorgenommen, ebenso das Ziehen einzelner verdächtiger Zähne entsprechend der Herdtheorie. Erfolg gleich Null. Dafür aber Zahnlücken.

In den vergangenen 40 Jahren, in denen ich wegen Polyarthritis und wegen Asthma-Anfällen sowie div. bereits aufgeführter Erkrankungen sowohl mehrmals in klinischer Behandlung (Spitäler) wie auch in Rehabilitationszentren der PVA (Bad Hofgastein, Hochegg) war, wurde ich symptomatisch, auch von praktischen Ärzten und Lungenfachärzten mehr oder weniger ständig mit massiven, hochdosierten Cortison-Gaben (Kortikosteroiden) unterschiedlichster Konzentration und in verschiedenen Darreichungsformen behandelt; hauptsächlich in Form von Tabletten, Aerosolsprays und Trockenpulver-Inhalationen, aber auch mit Infusionen und Injektionen (IV – Intravenös, IM – Intramuskulär).

So segensreich, unersetzlich und unvermeidlich das Cortison als Entzündungshemmer wirkt, hat dieses Mittel, wie in der Literatur vielfach hingewiesen und gewarnt wird, beträchtliche Langzeit-Nebenwirkungen, von denen ich leider voll betroffen bin.

So wirken sich die bestehenden Grunderkrankungen sowie die notwendigen Dauermedikation bei mir konkret wie folgt aus:

Schwächung des Immunsystems

häufiges Auftreten von Infekten

Wundheilungsstörungen – wochenlang nicht heilende/schließende Wunden

Aphten (Erosionen der Mundschleimhaut)

Blutergüsse bei geringstem Berührungsdruk

Magenbeschwerden (Gastritis, Reflux)

Osteoporose (siehe diese) mit Schwächung des Zahnhalteapparates

Muskelschwäche

Gewebeschwäche

Fett- und Wassereinlagerungen im Gewebe

Rückenschmerzen

Bluthochdruck

Pergamenthaut

Punktförmige Hautblutungen (Petechien)

Schrunden und Einrisse

Soor-Mykose (Pilzinfektion) im Mund und Rachenbereich

Zahnfleischschwund

ständiger Reizhusten

Es ist daraus wohl eindeutig ersichtlich, wie die vielfach vom Bundessozialamt anerkannten, Ihnen vorliegenden und nochmals erläuterten Gesundheitsbeeinträchtigungen sowie deren

Versorgung und Behandlung durch ihre komplexen medizinischen Zusammenhänge auf meinen gesamten körperlichen Zustand, auf den Knochenbau, auf Organe und auf Gewebe massive Auswirkungen haben.

Es gibt faktisch keine Körperfunktion, -region und -struktur, die nicht davon betroffen wäre.

Damit sind die kausalen Zusammenhänge wohl evident.

Selbstverständlich versuche ich permanent diese krankheitsbedingten Zustände mit den jeweils adäquaten medizinischen und therapeutischen Massnahmen in erträglichen Grenzen zu halten.

Die vorgenommene Zahnsanierung war jedenfalls, angesichts des durch meine vielfachen o.a. Erkrankungen, entstandenen Verlustes der Kaufähigkeit und der damit verbundenen sonstigen gesundheitsschädlichen Folgen durch Zugrundegehen von Zähnen und der permanenten Verschlechterung des Zahnhalteapparates schon überfällig, wie auch die verbleibenden technischen Möglichkeiten hierzu vorgegeben waren.

Zahnärztlich durchgeführt wurde das Einsetzen von 4 Implantatschrauben als Ankerpunkte für die Halterung der insgesamt angefertigten 17 Zähne (Kronen). Kopien der quitierten zahnärztlichen Abrechnungen liegen Ihnen bereits mit den bisherigen Anträgen, Einsprüchen und dem zugehörigem Schriftverkehr vor."

Am 27. Oktober 2008 erließ das FA eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Nach Wiedergabe der einschlägigen Gesetzesbestimmungen – § 34 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 6 sowie § 35 Abs. 1, 2 und 5 EStG 1988 sowie § 4 der aufgrund der §§ 34 und 35 EStG erlassenen VO BGBl. 1996/303 – wurde in der Begründung darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Kosten für Zahnbehandlung in Höhe von € 5.507,00 steuerlich unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes nur dann Berücksichtigung finden könnten, wenn sie mit den die Behinderung begründeten Gesundheitsbeeinträchtigungen in Zusammenhang stünden. Im vorliegenden Fall liege eine 50%ige Behinderung vor, welche mit Bescheid des Bundessozialamtes nachgewiesen worden sei. In diesem Bescheid werden als Krankheiten bzw. Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung des Behinderungsgrades von 50 % berücksichtigt wurden, Asthma bronchiale, Zustand nach Unterarmbruch, Cervikalsyndrom, Zustand nach idiopathischer Facialisparesie, Zustand nach Fundoplicato, Cholezystolithiasis angeführt. Die Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50 % werde auf Asthma bronchiale zurückgeführt, die übrigen Beeinträchtigungen erhöhen dieses Leiden nicht. Im Berufungsverfahren habe der Bw. ausgeführt, dass bereits seit vielen Jahren Probleme mit den Zähnen bestanden hätten, aufgrund der Herdtheorie manche gezogen werden mussten, allerdings ohne Erfolg. Bei den nunmehr geltend gemachten Aufwendungen, handle es sich um das Einsetzen von 4 Implantatschrauben als Ankerpunkte für die Halterung der insgesamt angefertigten 17 Kronen. Dieser Eingriff sei aus den vorgelegten Rechnungen ersichtlich. Aus diesen Rechnungen bzw. den anderen eingereichten Unterlagen (ärztliche Befunde) könne kein konkreter Hinweis auf einen unmittelbaren Zusammenhang mit den sanierungsbedürftigen Zähnen oder der Erforderlichkeit der Sanierung der Zähne mit der Erkrankung Asthma bronchiale, welche Grundlage für die Feststellung der Erwerbsminderung gewesen sei, entnommen werden.

Ein aufgrund der Gesundheitsbeeinträchtigung laut Bescheid vom Bundessozialamt allgemein

schlechter Gesundheitszustand reiche für den vom Gesetz geforderten unmittelbaren Zusammenhang nicht aus. Die Kosten der Zahnsanierung könnten daher zwar als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, jedoch nur unter Berücksichtigung des nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu ermittelnden Selbstbehalts.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Massagen und Fangopackungen in Höhe von € 415,00 werden anerkannt.

Daraufhin stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

„1. § 34 Abs. 6 EStG

Normiert jene Aufwendungen, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können. Dazu zählen, bei Vorliegen einer Behinderung, Aufwendungen die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden.

2. Die sozialamtliche Bestätigung der 50%-Behinderung des Antragstellers liegt Ihnen vor. Die Vollständigkeit der Berücksichtigung aller relevanten Vorerkrankungsdaten zum Ergebnis der Zuerkennung eines Behinderungsprozentsatzes war für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Vorsprache und Bescheiderteilung weder überprüfbar noch nachvollziehbar, da dem Antragsteller darüber keinerlei Mitteilung gemacht worden war. Die im Zuge dieses Steuerverfahrens vom Antragsteller erst eingeforderte Unterlage erreiche diesen 2 Jahre nach dem zugehörigen Amtsbescheid. Erfassungslücken waren daher vorerst vom Antragsteller kaum erkennbar noch beeinspruchbar.

Beweis: trotz vorgelegter Befundungen und mehrfach miteingereichter Atteste über Magen-, Nieren- und Leber-/Gallenleiden mussten diese wegen ihrer offensichtlichen Nichtberücksichtigung nachträglich vom Antragsteller angemahnt werden.

Ein Zahnstatus des Antragstellers wurde zu keiner Zeit eingefordert oder dessen Vornahme im Zuge der ganzkörperlichen (?) Patientenuntersuchung und -beurteilung von Amts wegen veranlasst, obwohl in eingereichten Unterlagen (Anamnese, Patientenbriefe von REHAB-Behandlungen, etc) befundet und kommentiert.

Einzelne Erkrankungen, die als nicht werterhöhend bezeichnet werden, sind medizinisch sehr wohl weiter wirksam. Es findet sich im Gesetz keine Grundlage für diesbezügliche Interpretationen.

Entgegen der Beamtenmeinung gilt es als wissenschaftlich erwiesen, dass die dynamische Häufung von (Krankheits-)Faktoren, und damit deren kumulative Wirkung, ein

Gesamtkrankheitsbild ergibt, das nicht kleiner oder gleich, sondern größer ist als die Summe ihrer Einzelwirkungen!!

3. Hilfsmittel (RZ850) lt. Pkt. 12.5.2.5 der Lohnsteuerrichtlinien 2002:

*Hilfsmittel (850) im Sinne des § 4 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für **Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder ...**“*

Eine Zahnprothetik voll deckende Definition, wie sie hierfür genauer nicht beschrieben und getroffen werden kann und keinerlei weiterer Interpretationen bedarf. Die dort im weiteren genannten Beispiele sind eben nur Beispiele und somit beliebig, willkürlich, und somit auch nicht taxativ aufgeführt.

4. Medizinische FESTSTELLUNGEN, ERLÄUTERUNGEN und ERKLÄRUNGEN

Ergänzend finden Sie nachstehend eine geraffte Chronologie meiner Erkrankungen und Erkrankungs- und Behandlungsfolgen, die wesentlichen Einfluss auf Körper, Knochen, Gewebe und u. a. auf Zähne und Zahnhalteapparat haben. (Die zahnärztlichen Behandlungen selbst wurden bereits separat belegt.)

1952 – Fahrradsturz mit Spitalsaufenthalt im KRH Mödling (u. a. ausgeschlagene Schneidezähne). Anlässlich der seit 1965 mehrmaligen Feststellung einer incipienten PCP (primär chronische Polyarthrititis) (siehe Befunde) musste ich mich einer Sanierung der Kiefer-Nebenhöhlen, einer Mandelentfernung und auch – state of the art – der zu dieser Zeit notwendigen sog. Herdsanierung (Entfernen verdächtiger Zähne) und der Vornahme eines künstl. Ersatz derselben unterziehen.

Parallel und überlappend hiezu wurde ich seit dieser Zeit, also seit über 40 Jahren, wegen Polyarthrititis und wegen Asthma-Anfällen sowie div. bereits aufgeführter Erkrankungen sowohl mehrmals in klinischer Behandlung in Spitälern wie auch in Rehabilitationszentren der PVA (Bad Hofgastein, Hochegg) behandelt, und wurde systemisch und symptomatisch, des weiteren sowohl von praktischen Ärzten als auch von Lungenfachärzten und Internisten u. a. ständig mit massiven, hochdosierten Basismedikamenten und Cortison-Gaben (Kortikosteroiden) unterschiedlichster Konzentration und in verschiedenen Darreichungsformen behandelt.

So segensreich, unersetzlich und unvermeidlich das Cortison als Entzündungshemmer wirkt, hat dieses Mittel, wie in der Literatur vielfach hingewiesen und gewarnt wird, beträchtliche Langzeit-Nebenwirkungen, von denen ich leider voll betroffen bin.

1987 erlitt ich eine Facialisparesie (Ausfall des Gehirnnerves III) mit Lähmung aller vom Facialisnerv innervierten Muskeln und Gewebe der betroffenen Gesichtshälfte mit bleibenden Steuerungs- und Empfindungsstörungen in Auge, Wange, Nase, Mund und Kiefer.

ASTHMA/COPD vermindert massiv die Lungenleistung, behindert den Austausch von CO₂ gegen Sauerstoff in der Lunge, verursacht Atemnot und zwangsläufig im gesamten Körper Sauerstoffmangel, der die Organe und die Muskulatur schädigt und permanent schwächt. Der

Sauerstoff ist für die Energieversorgung (Durchblutung) der Gewebe lebenswichtig. Zusammen mit direkten Wirkungen und Folgeschäden der anerkannten Krankheiten und deren langjährigen Behandlungen ergeben sich, auch durch die damit verbundene Immunschwäche und Infektanfälligkeit, irreversible Wirkungszusammenhänge, die sich in einer Häufung von Erkrankungen und in einer Vielzahl von ständig aufflammenden Gesundheitsbeeinträchtigungen und Funktionsausfällen zeigen.

Es ist daraus wohl eindeutig ersichtlich, wie die vielfachen vom Bundessozialamt anerkannten, Ihnen vorliegenden und nochmals erläuterten Gesundheitsbeeinträchtigungen sowie deren Versorgung und Behandlung durch ihre komplexen medizinischen Zusammenhänge auf meinen gesamten körperlichen Zustand, auf den Knochenbau, auf Organe und auf Gewebe massive Auswirkungen haben.

Es gibt faktisch keine Körperfunktion, -region und -struktur, die nicht davon betroffen wäre. Damit sind die kausalen Zusammenhänge wohl evident und auch für medizinische Laien nachvollziehbar.

5. eigentl. ZAHNSANIERUNGEN

Infolge der Veränderungen der Zähne, des Kiefers und des Zahnhalteapparates, des Verschleisses, der beschränkten Haltbarkeit und Lebensdauer der Zahnersätze und deren Träger (2 – 6 Jahre) musste ich mich laufend und über Jahre mit Reparaturen, Ersatzversorgungen und Teilprothesen von einer Vielzahl von Zahnärzten und zahnärztlichen Institutionen versorgen lassen. (Liste liegt Ihnen vor).

Die vorgenommene Zahnsanierung war jedenfalls, angesichts des durch meine vielfachen o.a. Erkrankungen, entstandenen Verlustes der Kaufähigkeit und der damit verbundenen sonstigen gesundheitsschädlichen Folgen durch Zugrundegehen von Zähnen und der permanenten Verschlechterung des Zahnhalteapparates schon überfällig, wie auch die verbleibenden technischen Möglichkeiten hierzu vorgegeben waren.

6. KOSTEN

Zahnbehandlungs- und Fahrtkosten für die Behandlung in Ungarn sind in Summe ganz wesentlich geringer als eine vergleichbare Zahnbehandlung in Österreich, womit auch der wirtschaftliche Aspekt seine Berücksichtigung gefunden hat.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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. Diese werden gemäß § 34 Abs. 4 EStG steuerlich grundsätzlich nur dann schlagend, wenn sie einen vom Einkommen des Steuerpflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen.

§ 34 Abs. 6 EStG normiert – von diesem Grundsatz abweichend – jene Aufwendungen, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können. Dazu zählen unter anderem auch Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des Abs. 3 der genannten Gesetzesstelle zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Nach § 35 Abs. 2 EStG bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente.
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen.

Nach § 35 Abs. 5 EStG können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung – ohne Selbstbehalt – geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Voraussetzung ist, dass das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) **mindestens 25 %** beträgt (§ 1 Abs. 2 VO BGBl. 1996/303). Liegen mehrere Behinderungen vor, so ist zu prüfen, ob diese jeweils die 25%-Grenze übersteigen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2005], § 35 Anm. 9).

Gemäß § 4 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG erlassenen Verordnung BGBl. 1996/303 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird bzw. nicht besteht, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (Doralt, EStG 4. Auflage, § 35 Tz 9 mit entsprechenden Judikaturhinweisen).

Im hier zur Beurteilung stehenden Fall liegt eine amtliche Bescheinigung des zuständigen Bundessozialamtes über einen 50 %igen Behinderungsgrad des Bw. vor. Heilbehandlungs-

kosten könnten daher ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden, soweit sie mit den diese Behinderung begründenden Gesundheitsbeeinträchtigungen in Zusammenhang stehen.

Vor diesem Hintergrund ist im gegenständlichen Verfahren zu beurteilen, ob bzw. in welchem Umfang die vom Bw. als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Zahnarztkosten sowie die Kosten der Heilmassagen in Montegrotto im Zusammenhang mit der Behinderung des Bw. gestanden sind.

Hinsichtlich der Zahnbehandlungskosten argumentiert der Bw. im Ergebnis damit, dass der Zahnverlust den Ausfall vitaler Funktionen bedeute und die mit dessen Behebung angefallenen Aufwendungen jedenfalls dem Einsatz eines Hörgerätes gleich zu setzen seien. Fest stehe, dass seine vielfachen ausführlich dargestellten Erkrankungen – incipiente PCP, Asthma bronchiale, Facialisparesie – sowie die Folgen der Behandlung dieser Erkrankungen – insbesondere wiederholte Cortisongaben – wesentlichen Einfluss auf Körper, Knochen, Gewebe und unter anderem auch auf Zähne und Zahnhalteapparat gehabt hätten. Zusammen mit direkten Wirkungen und Folgeschäden der anerkannten Krankheiten und deren langjährigen Behandlungen ergäben sich, auch durch die damit verbundene Immunschwäche und Infektanfälligkeit, irreversible Wirkungszusammenhänge, die sich in einer Häufung von Erkrankungen und in einer Vielzahl von ständig aufflammenden Gesundheitsbeeinträchtigungen und Funktionsausfällen zeigen würden. Es sei daraus wohl eindeutig ersichtlich, wie die vielfachen vom Bundessozialamt anerkannten, dem FA vorliegenden und nochmals erläuterten Gesundheitsbeeinträchtigungen sowie deren Versorgung und Behandlung durch ihre komplexen medizinischen Zusammenhänge auf seinen gesamten körperlichen Zustand, auf den Knochenbau, auf Organe und auf Gewebe massive Auswirkungen hätten. Es gibt faktisch keine Körperfunktion, -region und -struktur, die nicht davon betroffen wäre. Damit seien die kausalen Zusammenhänge wohl evident und auch für medizinische Laien nachvollziehbar.

Infolge der Veränderungen der Zähne, des Kiefers und des Zahnhalteapparates, des Verschleißes, der beschränkten Haltbarkeit und Lebensdauer des Zahnersatzes und deren Träger habe er laufend und über Jahre Reparaturen, Ersatzversorgungen und Teilprothesen von einer Vielzahl von Zahnärzten vornehmen lassen müssen. Die letztlich erfolgte Zahnsanierung sei jedenfalls, angesichts der vielfachen, ausführlich beschriebenen Erkrankungen, des entstandenen Verlustes der Kaufähigkeit und der damit verbundenen sonstigen gesundheitsschädlichen Folgen durch Zugrundegehen von Zähnen und der permanenten Verschlechterung des Zahnhalteapparates schon überfällig gewesen.

Laut dem vom Bw. vorgelegten Schreiben des Bundessozialamtes Niederösterreich vom 14. Jänner 2006 beträgt der Grad der Behinderung des Bw. 50 %, wobei im Detail folgende

Gesundheitsschädigungen und daraus resultierende Minderung der Erwerbsfähigkeit (MdE) aufgeführt sind:

1) Asthma Bronchiale	50 %
2) Zustand nach Unterarmbruch links	30 %
3) Cervikalsyndrom und Lumbalgie	20 %
4) Zustand nach idiopathischer Facialisparesie rechts	10 %
5) Zustand nach Fundoplicatio	10 %
6) Cholezystolithiasis	10 %

Ergänzend wird ausgeführt:

„Stellungnahme betreffend beantragter, jedoch nicht festgestellter Leiden: Zustand nach Nierensteinentfernung links, und bestehender 28 mm großer, symptomloser Nierenbeckencyste rechts, bei Beschwerdefreiheit ergibt keine MdE.

Zustand nach Kapsleinriss des Mittelfingergrundgelenkes, da keine Funktionsausfälle und Greifformen erhalten ergibt keine MdE.

Spreizfüße und Hallux Valgus rechts da nur mäßig schmerzhaft und erhebliche Therapie-reserve ergibt keine MdE.

Zustand nach Schienbeinbrüchen beidseits da keine Funktionseinschränkung ergibt keine MdE.

ad D3) Da nur eine gelegentliche Refluxsymptomatik vorhanden ist, Protonenpumpenhemmer eingenommen werden und mittels Fundoplicatio die anatomischen Gegebenheiten wieder hergestellt wurden ist eine zusätzliche spezielle magenschonende Kost nicht erforderlich.

Die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit beträgt somit Fünfzig vom Hundert (50% v.H.), weil die führende MdE unter Position 1 durch Leiden 2 – 6 nicht weiter erhöht wird.“

D. h. durch das Zusammenwirken ausschließlich dieser sechs Gesundheitsschädigungen ergab sich der vom Bundessozialamt ermittelte Grad der Behinderung. Der Zustand der Zähne bzw. des Zahnhalteapparates des Bw. wurde im o. a. Bescheid weder ausdrücklich als eigene Behinderung angeführt noch bei Feststellung des Behinderungsgrades in irgendeiner Weise berücksichtigt.

Auch aus den weiteren vom Bw vorgelegten Unterlagen – Antrag des Bw. an das Bundes-sozialamt auf zusätzliche Eintragungen in den Behindertenpass vom 2. Dezember 2005, vom Bw. verfasste tabellarische Auflistung seiner Erkrankungen von 1936 bis 2008, Kopien aus einem Terminkalender des Bw., Lungenfunktionsbefund vom 28. Mai 2008, Röntgenbefund über Messung an der LWS und am linken Schenkelhals vom 9. Juni 2005, Ärztliche Befundberichte der PVA vom 27. November 1989 wegen Cervikalsyndrom u. a., vom 29. März 1974 wegen chron. Arthritis des linken Handwurzelgelenks sowie vom 28. März 1973 wegen Arthralgien, Cervikalsyndrom, incipiente PCP sowie den Kopien der Zahnarztrechnungen (drei Barzahlungsbelege in ungarischer Sprache) – kann kein konkreter Hinweis auf einen unmittelbaren Zusammenhang der die Behinderung verursachenden Krankheiten mit den

sanierungsbedürftigen Zähnen oder die Erforderlichkeit der Sanierung der Zähne entnommen werden.

Zweifelloos kann eine Zahnsanierung bei Vorliegen massiver Probleme, die die Herstellung von Kronen und Implantaten notwendig macht, aus vielerlei medizinischen Gründen notwendig sein, es ist aber nicht erkennbar, dass die fraglichen Zahnbehandlungskosten mit einer der oben angeführten, die Behinderung des Bw. begründenden Krankheiten in direktem Zusammenhang stünden. Wiewohl es nachvollziehbar ist, dass die vielfachen Erkrankungen zu einer Beeinträchtigung des Allgemeinzustandes des Bw. geführt haben, handelt es sich nach den vorliegenden Unterlagen bei der Zahnsanierung dennoch um keine Heilbehandlung für die Gesundheitsprobleme, die für die Behinderung ursächlich sind. Insoweit der Bw. einen Zusammenhang des Zahnzustandes mit der langjährigen Cortisonbehandlung herstellen will, ist darauf hinzuweisen, dass Zahnschäden nicht ohne weiteres als typische Nebenwirkungen von Cortison anzusehen sind und der Bw. einen diesbezüglichen konkreten Nachweis – etwa in Form eines (zahn-)ärztlichen Befundes – nicht erbracht hat. Nach der freien Enzyklopädie Wikipedia (www.wikipedia.org) sind folgende Symptome bei langjähriger Überdosierung als typisch anzusehen:

Nach Überdosierung über einen längeren Zeitraum können sich Symptome eines Cushing-Syndroms einstellen:

Muskel und Knochen:

Muskelschwäche oder Muskelschwund (Muskelatrophie)

Osteoporose und aseptische Knochennekrosen (Kopf des Oberarm- und Oberschenkelknochens)

Haut:

Dehnungstreifen (Striae rubrae)

verzögerte Wundheilung

Steroidakne

punktförmige Hautblutungen (Petechien), Bluterguss

Augen:

Steigerung des Augeninnendrucks (Glaukom)

Linsentrübung (Grauer Star)

Stoffwechsel:

Hemmung der Magenschleimhautproduktion, dadurch Gefahr von Magengeschwüren (Magenschutz erforderlich)

in seltenen Fällen lang anhaltender Schluckauf

erhöhter Blutzuckerspiegel, Zuckerkrankheit Diabetes mellitus (Typ III.E.4)

Wassereinlagerung im Gewebe, Vollmondgesicht

vermehrte Kaliumausscheidung

Wachstumsstörungen bei Kindern

Störungen der Sexualhormonsekretion (Ausbleiben der Menstruationsblutung, abnormer Haarwuchs, Impotenz)

„Stiernacken“

Blut, Immunsystem:

Blutbildveränderungen (Leukozytose, Lymphopenie, Eosinopenie, Polyglobulie)

Erhöhung des Infektrisikos, Immunschwäche

Auch wenn der Bw. seine vielfältigen Gesundheitsbeeinträchtigungen sehr ausführlich dargelegt hat, ist dadurch ein den gesetzlichen Erfordernissen entsprechender Nachweis, dass

die Kosten der Zahnbehandlung mit der die Behinderung verursachenden Erkrankung in einem direkten Zusammenhang stehen, nicht erbracht.

Was die Kosten für die Heilmassagen in Montegrotto betrifft, hat der Bw. darauf hingewiesen, dass er diese zur Behandlung des *bestehenden Zervikalsyndroms samt immer wieder auftretender Lumbalgien und Ischialgien und Folgen eines Achillessehnenrisses* in Anspruch genommen habe. Wie bereits dargelegt, ist eine Berücksichtigung von Krankheitskosten ohne Anwendung eines Selbstbehaltes nur dann möglich, wenn der Grad der Behinderung mindestens 25 % beträgt. Da die Minderung der Erwerbsfähigkeit infolge Cervikalsyndroms und Lumbalgie (Pos. 3) lediglich 20 % beträgt und bezüglich des Achillessehnenrisses dem vorgelegten Schriftstück des Bundessozialamtes nichts zu entnehmen ist, ist ein Abzug der betreffenden Aufwendungen nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 möglich. Die beantragten Kosten für die Heilmassagen sind folglich nur unter Anwendung des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Da der Selbstbehalt im gegenständlichen Fall € 6.313,02 beträgt und den geltend gemachten Mehraufwand von € 5.922,00 (Zahnbehandlung und Heilmassagen) wesentlich übersteigt, bleibt der angefochtene Bescheid im Ergebnis unverändert.

Wien, am 22. Juni 2009