



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KarlH., xyK,R., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgaben | |
|---------------------|-----------|-------------|----------------------|----------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2004 | Einkommen | 60.003,00 € | Einkommensteuer | 21.848,66 € |
| | | | Lohnsteuer (260) | - <u>18.447,80 €</u> |
| | | | Abgabenschuld | 3.400,86 € |

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Musikschulleiter bzw. -direktor der Landesmusikschule (LMS) in X. und musikalischer Leiter des Lehrlingsorchester der XY..

Er erzielt somit Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung für 2004 beantragte er "Sonstige Werbungskosten"(KZ 724) iHv 8.244,00 €.

Erklärungsgemäß wurde der Einkommensteuerbescheid 2004 – datiert mit 28. April 2005 - vom Finanzamt erlassen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 26. August 2005 wurde der Bw. aufgefordert, sämtliche Belege und Aufzeichnungen bezüglich der im Jahr 2004 geltendgemachten "Sonstigen Werbungskosten" iHv. 8.244,00 € nachzureichen.

Aus den vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass der Bw. für zahnärztliche Behandlungen 3.783,30 € (für den Behandlungszeitraum vom 15. Dezember 2003 bis 28. Mai 2004) am 28. Mai 2004 und 2.924,00 € (für den Behandlungszeitraum 1. Juni 2004 bis 15. Juni 2004) am 15. Juni 2004 bar bezahlt hätte.

Mit Bescheid vom 28. September 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründet wurde diese Aufhebung vom Finanzamt damit, dass die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweisen würde.

Mit neuerlichem Einkommensteuerbescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit 3.357,96 € festgesetzt mit der Begründung, dass ein durch die konkrete berufliche Tätigkeit im Vergleich zu einer üblichen Gebissanierung unmittelbar notwendiger Mehraufwand nicht nachgewiesen worden sei. Daher handle es sich bei den geltend gemachten Ausgaben in Höhe von 8.244,00 € um keine Werbungskosten, sondern um außergewöhnliche Belastungen. Bei dieser außergewöhnlichen Belastung sei ein Selbstbehalt abzuziehen.

Dagegen brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit der Begründung, dass die Schneidezähne zur Berufsausübung unerlässlich seien, oder hätten sie schon einmal einen Klarinettenisten ohne Zähne musizieren gehört. Als Lehrer für Klarinette an der LMS X. sei es unabdingbar, dass man das Instrument dem unterrichtenden Schüler praxisnah vorführen könne und daher seien diese Investitionen notwendig gewesen. Durch den ständigen Druck gegen das Gebiss seien die Zähne in eine schlechte Stellung geraten und hätten bewirkt, dass diese sich lockerten und in Folge gezogen und durch aufwendigen Zahnersatz ersetzt worden seien.

Die Berufung gegen den Bescheid vom 28. September 2005 wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen im wesentlichen mit folgender Begründung:

"..... Wenn auch die Sanierung des Gebisses für einen Klarinettenisten notwendig sein kann, betrifft eine solche jedenfalls auch den privaten Bereich. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Konkrete, durch die berufliche Tätigkeit im Vergleich zur üblichen Gebissanierung angefallene Mehraufwendungen wurden nicht nachgewiesen (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011)."

In der Folge beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung, und wiederholte das bisherige Vorbringen.

Mit Ergänzungsschreiben vom 3. Februar 2006 wurde der Bw. aufgefordert folgende Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

"1) Bitte erklären Sie, ob sie bei ihrer Krankenkasse um – zumindest teilweisen – Ersatz für die Kosten der gegenständlichen Gebissanierung angesucht haben. Wenn ja, erklären sie bitte, in welcher Höhe Ihnen Ersatz gezahlt worden ist. Wenn nein, legen Sie dem Finanzamt bitte dar, warum sie kein derartiges Ersuchen gestellt haben.

2) Legen Sie bitte das Fahrtenbuch für das Jahr 2004 vor.

3) Das Finanzamt kann ihre Darstellung der Fahrtkosten nicht nachvollziehen und daher werden Sie gebeten, diese etwas genauer zu erklären.

4) Bitte erklären sie dem Finanzamt auch, wie Sie den Betrag von € 8.244,00 ermittelt haben...

5) Bitte erklären sie dem Finanzamt in – für einen Laien – verständlicher Form, die unter dem vorigen Punkt 4) angesprochenen zwei Rechnungen, etwa welche Zähne gezogen worden sind, welche Zähne überkront (provisorische Kronen, metallokeramische Kronen Wiron 99, Vita Omega, metallokeramische Klammer Kronen Wiron 99, Vita Omega) worden sind, Zwischenglieder, Stiftaufbau gegossen (Gold), obere Metallprothese mit 8 Zähnen (welche Zähne? Schneide-, Eck-, Backenzähne).

6) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Werbungskosten nur in dem Ausmaß vorliegen, in denen die durch die konkrete berufliche Tätigkeit nachgewiesenen Mehraufwendungen im Vergleich zur üblichen Gebissanierung unmittelbar notwendig sind. Sie werden daher eingeladen, diese Mehraufwendungen (im Vergleich zu einer üblichen Gebissanierung) konkret durch entsprechende Beweismittel nachzuweisen (etwa durch das Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen)."

In Beantwortung des Ergänzungersuchen brachte der Bw. folgendes vor:

"zu Punkt 1) Von der Krankenkasse wurden im Jahr 2005 für die eingesendeten Rechnungen 1.545,35 € überwiesen.

zu Punkt 2) Die Fahrten zum Zahnarzt wurden an folgenden Terminen in D. wahrgenommen: 8. Jänner; 10.; 17.; 24. Februar, 5.; 9.; 17.; 23. März, 2., 9., 21., 28. April, 4., 12., 19., 24., 28. Mai und 1., 8., 15. Juni 2004 zusätzlich waren 2 Fahrten hin und retour zur Hautärztin nach St. Valentin nötig um die Verträglichkeit des Metalls festzustellen.

zu Punkt 3) 20 Arztbesuche beim Zahnarzt a 230,6 km und 2 Arztbesuche in St. Valentin a 44 km sind zusammen $4.700 \text{ km} \times 0,356 \text{ €} = 1.672,20 \text{ €}$.

zu Punkt 4) Ich habe irrtümlich einige Fahrten nicht anständig aufgeschrieben . Am 3.3 wurden in der Zahnarztpraxis die Ordinationsbesuche an Hand der Kartei aufgeschrieben (Pkt 2) somit ergibt sich ein Gesamtbetrag von 2 Rechnungen von 3.783,30 € und 2.924,00 € sowie die Fahrtkosten von 1.672,20 € einen Gesamtbetrag von 8.379,50 € abzüglich des Betrages der Krankenkasse von 1.545,35 €, sodass ein Betrag von 6.834,15 € übrig bleibt. Für die Stabilisierung wurde noch eine Rechnung über 98,70 € am 28. Mai 2004 bezahlt.

zu Punkt 5) wird die Bestätigung des Zahnarztes Dr.B. vom 3.3.2006 vorgelegt:

" Wir bestätigen, dass Herr KarlH. , zur Berufsausübung als Instrumentalist einen hybriden/ eine Kombination aus festsitzenden und abnehmbaren / Zahnersatz- auch Geschiebeprothese genannt wird - unbedingt notwendig war, weil ansonst ein Spielen auf dem Instrument unmöglich wäre. Einfacher abnehmbarer Zahnersatz würde ohne die gegebene Stabilität für das obere Kiefer 252,00 € und für das untere Kiefer 312,00 € kosten. Diese Variante würde beim Blasen des Instrumentes rutschen und kippen, sodass eine Berufsausübung nicht mehr möglich wäre. An Zähnen wurden im Oberkiefer die Zähne 16,12,11,21,22, und 23 gezogen, im Unterkiefer die Zähne 45, 42,41,31,32, und 36 gezogen.

Unterschrift.... "

Mit Vorhalt vom 12. Juli 2006 wurde der Bw. ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

"1) Laut Steuererklärungen sind sie als Musikschulleiter bzw Musikschuldirektor, und auf Werkvertragsbasis für die musikalische Betreuung und Unterweisung des Lehrlingsorchesters der SNF seit Jahren tätig.

In der Berufung geben sie an, dass sie als Lehrer für Klarinette tätig sind.

In diesem Zusammenhang werden sie ersucht, ihre Tätigkeit als Lehrer für Klarinette ausführlichst zu erläutern und durch Vorlage von Unterlagen (Verträge etc) nachzuweisen. In welchen Ausmaß (Stundenangaben) betreiben sie diese Tätigkeit täglich? Seit wann üben sie diese Tätigkeit aus. Steht diese Tätigkeit in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Musikschuldirektor? Müssen sie noch als Lehrer für Klarinette unterrichten oder sind sie vom Unterrichten befreit? Wie wird diese Tätigkeit honoriert?

- 2) Sie werden ersucht nachzuweisen, dass die Aufwendungen der gegenständlichen Gebissanierung beruflich veranlasst sind, und in Zusammenhang mit dem Beruf – Lehrer für Klarinette - stehen. Ihre Ausführungen sind durch entsprechende Unterlagen (Gutachten eines Sachverständigen) nachzuweisen.
- 3) Sie werden weiters ersucht nachzuweisen, dass die gesamten Aufwendungen für die Gebissanierung (laut Rechnungen) unmittelbar und ausschließlich für die berufliche Tätigkeit (Lehrer für Klarinette) notwendig sind.
- 4) Weiters werden sie ersucht bekanntzugeben, welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung angefallen sind, die für die berufliche Tätigkeit notwendig sind. Dies ist durch entsprechende Unterlagen (Gutachten) nachzuweisen.
- 5) a) Weiters werden Sie aufgefordert nachzuweisen, dass die beiden Fahrten zur Hautärztin (Bekanntgabe Namen und Adresse) nach St. Valentin in Zusammenhang mit der Gebissanierung und somit in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen.
- b) Die 20 Fahrten zum Zahnarzt sind nachzuweisen.
- 6) Die gesamten Unterlagen (Zahlungsbeleg, Abrechnung, Bestätigung über die Gewährung des Kostenersatzes etc) mit der Krankenkasse betreffend die gegenständliche Gebissanierung sind vorzulegen".

Ein mündliches (telefonisches) Fristverlängerungsansuchen - festgehalten im Aktenvermerk vom 26. Juli 2006 - wurde positiv erledigt. Mit dem Bw. wurde vereinbart, dass der Vorhalt bis zum 28. August 2006 zu beantworten sei.

Bis dato erfolgte vom Bw. keine Reaktion.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach herrschender Ansicht können Krankheitskosten eines Steuerpflichtigen gemäß § 34 EStG 1988 jedenfalls als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, soweit - darauf weist der Gesetzgeber in § 34 Abs. 1 leg. cit. explizit hin ! - es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

Darauf beruft sich der Berufungswerber, wenn er nunmehr im Rechtsmittelwege seine Krankheitskosten als Werbungskosten qualifiziert wissen will.

Zuzustimmen ist ihm zunächst darin, dass nach herrschender Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis Krankheitskosten dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn sie aus einer typischen Berufskrankheit resultieren oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (siehe Doralt, Kommentar

zum Einkommensteuergesetz, Tz 78 zu § 34, Sichtwort "Krankheitskosten", VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Zwecks Klärung der Frage, ob nun im gegenständlichen Fall eine dieser genannten Voraussetzungen vorlag, war zunächst zu durchleuchten, warum Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis übereinstimmend diese Kriterien der "typischen Berufskrankheit" bzw. des "eindeutigen Zusammenhanges zwischen Erkrankung und Beruf" als Voraussetzung für eine Abzugsfähigkeit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ansehen.

Grundlage dieser (Rechts-)Auslegung konnten nur die in der Folge zitierten Gesetzesbestimmungen der § 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988 sein:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Diese zitierte Gesetzesbestimmung, die etwa in Bezug auf Krankheitskosten einen weitgehenden Abzug dieser Aufwendungen zulassen würden, werden durch die Anordnung des § 20 Abs. 1 EStG 1988, wo die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben definiert werden, relativiert.

So werden in § 20 Abs. 1 Z 1 leg. cit. als bei den einzelnen Einkünften nicht abzugsfähige Posten zunächst angeführt:

"Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge."

Weiters werden in Z 2 lit. a der zitierten Gesetzesbestimmung folgende Aufwendungen dezidiert als nicht abzugsfähig bezeichnet:

"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."

Z 1 des § 20 EStG 1988 spricht sämtliche Aufwendungen an, die unabhängig von der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen in seiner Privatsphäre anfallen. Sie bezieht sich unter anderem auf Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn, aber auch auf Aufwendungen für Erholung, Freizeitgestaltung und ärztliche Versorgung (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 6 zu § 20).

Z 1 betrifft die genannten Aufwendungen allerdings nur dann, wenn diese ausschließlich in der Privatsphäre anfallen.

Erst § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bezieht sich auf Mischaufwendungen, also solche, die sowohl die Lebensführung berühren als auch in mehr oder weniger großem Ausmaß beruflich bedingt sind.

Grundsätzlich ordnet diese Gesetzesstelle solche Mischaufwendungen, die durch die Lebensführung bedingt sind, aber auch zur Förderung des Berufes des Pflichtigen dienen, den nicht abzugsfähigen Aufwendungen zu.

Lehre und Rechtsprechung leiten hieraus das sog. "Aufteilungsverbot" ab.

Nur dann, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt, ist dieser Teil als Werbungskosten abzugsfähig. Ist dies nicht möglich, gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (VwGH 9.7.1997, 93/13/0296; Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, EStG 1988, § 16 allgemein, Rz 3).

In diesem Bereich der (oft sehr schwierigen !) Abgrenzung zwischen beruflich bedingten Aufwendungen und Kosten der privaten Lebensführung halten Lehre und Rechtsprechung die Anwendung der sog. "typisierenden Betrachtungsweise" für gerechtfertigt.

Nach dieser typisierenden Betrachtungsweise wird ein Sachverhalt, der mit der allgemeinen Lebenserfahrung übereinstimmt, als maßgebend angesehen. Es wird vom Regelfall des Lebens, von den Erfahrungen des Lebens, von einer Normal- und Durchschnittseinschätzung ausgegangen (Margreiter, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, in: ÖStZ 1984, S. 1ff).

Vor diesem Hintergrund sind herrschende Lehre und Rechtsprechung zu betrachten, wenn sie davon ausgehen, dass Krankheitskosten grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehören, sie aber als Werbungskosten dann absetzbar sind, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; BFH 17.4.1980, IV R 207/75, BStBl 1980 II 639).

Krankheitskosten müssen demnach nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise (also in typischer Betrachtungsweise) ihre Wurzeln in jenem Beruf haben oder der Zusammenhang mit jenem Beruf muß eindeutig feststehen, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) berücksichtigt werden zu können.

Im gegenständlichen Fall wollte der Bw. seine Gebissanierung als Werbungskosten berücksichtigt wissen.

Vorweg wird festgehalten, dass die primäre Funktion des Gebisses und somit die vorgenommene Gebissanierung auch den privaten, höchstpersönlichen Bereich betrifft.

Gerade bei Aufwendungen von Gebissanierungen eines Steuerpflichtigen gilt es im Einzelfall jene Grenze zwischen dem Bereich, der noch deren Qualifikation als berufsspezifische

Werbungskosten erlaubt, und jenem, der schon derern Zuordnung zu den Kosten der privaten Lebensführung gebietet, zu ziehen.

Festgehalten wird, dass von einer typische Berufskrankheit im gegenständlichen Fall nicht auszugehen ist, zumal eine solche vom Bw. nicht behauptet wurde und auch nicht vorliegt.

Aufgrund des Sachverhaltes ist daher strittig und zu prüfen, ob die gesamte Gebissanierung "wesentlich" für die berufliche Tätigkeit des Bw. – Lehrer für Klarinette – ist, bzw ein Zusammenhang zwischen der Gebissanierung und dem Beruf des Bw. eindeutig feststeht. Unstrittig und aktenkundig ist, dass der Bw. offenbar als Musikschuldirektor, bzw -leiter die Landesmusikschule in X. und das SNF Lehrlingsorchester in S. leitet.

Ein Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, der darauf abzielte, die genaue Tätigkeit des Bw. – Lehrer für Klarinette - und durch Einsichtnahme in die Unterlagen - wie Verträge, Gutachten und Schriftstücke der Krankenkasse etc - die Intensität des beruflichen Zusammenhanges zu untersuchen blieb trotz nachweislicher Zustellung und nochmaliger Fristerstreckung bis zum 28. August 2006 unbeantwortet.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Steuerpflichtige die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1988, Tz 4 zu § 16 allgemein u. die dort zit. Judikatur).

So sieht etwa § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabebehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben.

Gemäß § 161 BAO hat die Abgabenbehörde die Möglichkeit, durch Ergänzungsaufträge oder Bedenkenvorhalte den Abgabepflichtigen dazu aufzufordern, unvollständige Angaben zu ergänzen bzw. Zweifel zu beseitigen.

Von diesem Instrumentarium macht die ho. Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall Gebrauch, zumal die strittigen Aufwendungen einem Bereich zuzuordnen sind, bei dem – wie bereits oben ausgeführt – gemäß § 20 EStG 1988 eine Abgrenzung der durch den Beruf einerseits und die private Lebensführung andererseits veranlassten Aufwendungen in besonderer Weise geboten ist, was natürlich eine sorgfältige Sachverhaltsermittlung erforderte.

Dass eine Unzumutbarkeit der Vorhaltsbeantwortung oder der Vorlage der angeforderten Unterlagen auch nur im Entfertesten gegeben wäre, wurde vom Bw. nicht behauptet.

In seinem Erkenntnis vom 17.9.1997, Zl. 93/13/0059, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem ähnlichen Fall deziidiert ausgeführt, dass dann, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen als Weigerung angesehen werden kann, bei bestimmten von ihm geltendgemachten Aufwendungen die berufliche Verursachung nachzuweisen, die Behörde im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung zu der Annahme berechtigt ist, die berufliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen liege nicht vor, sodass ihre steuerliche Berücksichtigung zu unterbleiben hatte.

Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies, dass aufgrund der Tatsache, dass der Bw. trotz zugestellter Aufforderung zur Ergänzung seines Anbringens und trotz vier wöchiger Fristerstreckung nicht tätig geworden war, die Referentin des unabhängigen Finanzsenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon ausgehen musste, dass die strittigen Aufwendungen nicht in Zusammenhang mit dem Beruf des Bw. stehen, als dass eine Anerkennung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gerechtfertigt gewesen wäre.

Abgesehen davon wird festgehalten, dass aus der vorgelegten "Bestätigung vom 03.03.2006 des Hr. Dr.B. " der Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrer für Klarinette und der (notwendigen) Gebissanierung nicht eindeutig feststeht bzw. feststellbar ist, zumal lediglich von einer "**Berufsausübung als Instrumentalist**" die Rede ist, und dass ein "hybrider/eine Kombination aus festsitzenden und abnehmbaren /Zahnersatz – auch Geschiebeprothese genannt wird - unbedingt notwendig war, weil ansonst ein **Spielen auf dem Instrument unmöglich wäre**. Diese Variante (abnehmbarer Zahnersatz) würde beim **Blasen des Instrumentes** rutschen und kippen, sodass eine Berufsausübung nicht mehr möglich wäre."

Dass die Gebissanierung ausschließlich für die berufliche Tätigkeit des Bw. – Lehrer für Klarinette - notwendig ist, geht aus diesem Schreiben nicht hervor, und ist auch aus dem gesamten Akt nicht abzuleiten, da die Intensität der beruflichen Veranlassung (bzw. in welchem Ausmaß der Bw. überhaupt als Klarinettist tätig ist) nicht konkretisiert und dokumentiert wurde.

Mit der Behauptung "durch den ständige Druck gegen das Gebiss sind die Zähne in eine schlechte Stellung geraten und haben bewirkt, dass diese sich lockerten und in Folge gezogen und durch aufwendigen Zahnersatz ersetzt werden mussten" zeigt der Bw. den beruflichen Zusammenhang mit der Gebissanierung nicht auf.

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund der Art der Krankheitskosten und mangels Nachweis der Intensität des beruflichen Zusammenhanges, eine eindeutige Zuordnung zum ausgeübten Beruf des Berufungswerbers nicht möglich und entbehrt somit jeder Grundlage.

Die Mehraufwendungen, die im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissssanierung angefallen sind, wurden auch nicht nachgewiesen.

Mit dem zusätzlichen Vorbringen "zwei Fahrten hin und retour zur Hautärztin nach St. Valentin a 44 km zwecks "Feststellen der Verträglichkeit des Metalls" zeigt der Bw. nicht auf, dass diese Kosten ausschließlich mit der Gebissssanierung und der beruflichen Tätigkeit als Klarinettist in Zusammenhang stehen. Nachweise - wie eine ärztliche Bestätigung der Hautärztin bzw. dass eine Behandlung überhaupt bei der Hautärztin stattgefunden hat – wurden vom Bw. trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Und aus der vorgelegten Rechnung vom 28. Mai 2004 geht entgegen der Behauptung des Bw. nicht hervor, dass die Kosten für die "Stabilisierung" der Gebisses in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen. Der Rechnungsbetrag von 98,70 € resultiert lediglich aus der Anschaffung von 8,228 g "Gold B".

Insgesamt konnte daher ein Zusammenhang zwischen den vom Bw. als Werbungskosten beantragten Gebissssanierungskosten und der Tätigkeit als Lehrer für Klarinette nicht dargetan werden, sodass diese Aufwendungen auf Grund der obigen Ausführungen nicht als Werbungskosten, sondern allgemein aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen waren. Dem Berufungsbegehren konnte daher diesbezüglich nicht entsprochen werden.

Da der Bw. sein Berufungsbegehren dahingehend eingeschränkt hatte, dass er einen Betrag von 1.545,35 € - Schreiben vom 3. März 2006 - von der Krankenkasse rückerstattet bekam, waren nunmehr 6.932,85 € (inkl. 98,70 €; anstatt 8.244,00 €) für die Gebissssanierung als außergewöhnliche Belastung anzusetzen.

Diese Aufwendungen waren unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes laut § 34 Abs 4 EStG 1988 in Ansatz zu bringen:

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt ua bei einem Einkommen von mehr als 36.400 €..... 12%.

Da der Selbstbehalt im gegenständlichen Fall 8.158,21 € (Gesamtbetrag der Einkünfte 60.078,30 € + Sonstige Bezüge 9.079,69 € - SV Beiträge für Bezüge KZ 220 1.097,89 € - Kirchenbeitrag 75 € * 12%) beträgt und die außergewöhnliche Belastung sprich Krankheitskosten mit 6.932,85 € anzusetzen sind, haben diese Aufwendungen keine Auswirkungen auf die Berechnung der Einkommensteuer.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung als unbegründet abzuweisen, und der Bescheid aufgrund der geänderten Krankheitskosten abzuändern.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2004 berechnet sich daher wie folgt:

| | | |
|--|---------------------|--------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit | 4.833,30 € | |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | | |
| Bezugsauszahlende Stelle | stpfl. Bezüge (245) | |
| OÖ GKK Rückerstattung 70/70a ASVG | 1.944,12 € | |
| Land OÖ | 53.432,88 € | |
| Pauschbetrag für Werbungskosten | - 132,00 € | 55.245,00 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | | 60.078,30 € |
| Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): | | |
| übersteigt 50.900 €, keine Topfsonderausgaben | | 0,00 € |
| Kirchenbeitrag | | - 75,00 € |
| Außergewöhnliche Belastungen: | | |
| Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes § 34 Abs 4 EStG 1988 | | - 6.932,85 € |
| Selbstbehalt | | 6.932,85 € |
| Einkommen | | 60.003,30 |
| Die Einkommensteuer beträgt: | | |
| 0% für die ersten 3.640,00 € | | 0,00 € |
| 21% für die weiteren 3.630,00 € | | 762,30 € |
| 31% für die weiteren 14.530,00 € | | 4.504,30 € |
| 41 % für die weiteren 29.070,00 € | | 11.918,70 € |
| 50% für die weiteren 9.133,30 € | | 4.566,65 € |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | | 21.751,95 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | | -291,00 € |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | | - 54,00 € |

| | |
|---|-------------------------------------|
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 21.406,95 € |
| Steuer sonstige Bezüge KZ 220 nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge KZ 225 und des Freibetrages von 620 € mit 6% | 441,71 € |
| Einkommensteuer Anrechenbare Lohnsteuer (260) | 21.848,66 € - 18.447,80 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 3.400,86 € |
| Abgabenschuld | 3.400,86 € |

Linz, am 14. September 2006