

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., über die Beschwerde vom 22.12.2011 gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19.12.2011, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe und die Bemessungsgrundlage sind dem beigeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) beantragte im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung betreffend das Jahr 2010 u.a. die Anerkennung von Zahnarztkosten iHv 7.500 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Mit Vorhalt vom 3.1.2011 forderte die belangten Behörde den Beschwerdeführer auf, die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, vor allem in Bezug auf die Behinderung des Beschwerdeführers anhand einer Aufstellung und geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 19.12.2011 wurden die geltend gemachten Zahnarztkosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, weil der Vorhalt des Finanzamts vom Bf. nicht beantwortet wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer das damalige Rechtsmittel der Berufung und legte darin eine Liste der beantragten Rechnungen der außergewöhnlichen Belastungen sowie die Belege vor.

Mit (nach damaliger Rechtslage fakultativer) Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2012 anerkannte die belangte Behörde das Rechtsmittel zwar andere außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung ohne Selbstbehalt, die beantragen

Zahnarztkosten wurden jedoch als außergewöhnliche Belastungen mit Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung führte der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag Folgendes aus:

"Möchte neuerlich von meinem Einspruchsrecht Gebrauch machen, da ich Ihre Begründung nicht nachvollziehen kann. Dies umso mehr als alle Operationen und Anwendungen erst durch die Krankheit bzw. deren Beseitigung sowie durch Folgeschäden der Behandlung (Bestrahlung) entstanden sind. Daher sind die eingereichten außergewöhnlichen Belastungen im Einkommensteuerbescheid 2010 berechtigt.

Die Operation und Folgeoperationen bzw. Behandlungen stehen unmittelbar mit der ursprünglichen Behinderung in Zusammenhang.

Nun zum Thema der Reihe nach. Spitalsaufenthalte und Operationen

<i>Von</i>	<i>Bis</i>	<i>Spital</i>	<i>Operation</i>
27.06.94	01.07.94	Evangelisches Krankenhaus	Chirurgische Kiefersanierung
21.04.97	25.04.97	Evangelisches Krankenhaus	Entfernung eines Lymphknotens, Hals rechts
25.08.97	27.08.97	Evangelisches Krankenhaus	Operation verschoben wegen Schilddrüsenadenom
Sept 97		Evangelisches Krankenhaus	Modifizierte Halsdissection rechts, Teilresektion des rechtsseitigen Schilddrüsenlappens
20.12.99	21.12.99	Evangelisches Krankenhaus	Entfernung Halszyste, Biopsie
19.01.00	27.01.00	Evangelisches Krankenhaus	Modifizierte Neckdissection rechts 19.1.00 Suche Primärtumor

			21.12.99 u. 26.1.00
14.02.00	01.03.00	AKH	Tumorexzision Re-Neck- dissection rechts Neck- dissection links Tracheotomie
28.03.00	09.05.00	AKH	tagesstationäre Strahlentherapie
12.11.01	12.11.01	Lainz	Prostata Biopsie
29.09.05		Prof. Dr. Stackl Rudolfsstiftung	Prostatabiopsie
13.10.05	21.10.05	Prof. Dr. Stackl Rudolfsstiftung	Prostata Entfernung
18.04.06	22.04.06	Evangelisches Krankenhaus	OK-Atrophie bei Zn. Strahlentherapie infolge Karzinoms. Beckenkammrekonstruktion
11.10.06	12.10.06	Evangelisches Krankenhaus	Materialentfernung OK. Kammplastik mit analog BK- Transplantat
09.03.07		Dr. Tonovitsch	Prostata Kontrolle, Steigender PSA
15.03.07		Prof.Dr.Stackl	Steigender PSA, Op oder Bestrahlung
02.05.07		Evangelisches Krankenhaus	Z.n. Oropharynxkarzinom, Z.n. neck Dissection

			Kieferkammrekonstruktion
Dez. 2009		Dr. Alfred Trost	Implantatbrücke Oberkiefer
Mai 10		Dr. Alfred Trost	Implantatbrücke Unterkiefer
Dez 10	21.12.10	Dr. Anna Horvath- Sablatnig	Mycose

Nach einem schweren Weg der 1994 begann wurde am 7.6.2001 der Behindertenpass ausgestellt. Die meisten Operationen und medizinischen Behandlungen sind in der Folge auf die Operation und die nachfolgende Bestrahlung im Jahre 2000 zurückzuführen. Ich bin sehr froh, dass nach vielen OP's endlich der Primärtumor im Zungengrund gefunden wurde. Glaube aber auch, dass das Prostatakarzinom sowie eine weitere Folge von Krankheiten auf den schlechten Gesamtgesundheitszustand zurückzuführen sind und daher auch von der Behinderung verursacht bzw. ausgelöst oder zumindest negativ beeinflusst wurden.

Hauptsächlich die Bestrahlung war die Ursache für den Verfall des Kiefers. Dies führte nicht nur zum Verlust der Zähne, sondern auch zur „Auflösung“ der Kieferknochen. Mein Operateur Prof. Dr. Vinzenz sprach daher von einer Prothesenunverträglichkeit, weil das „morsche“ Kiefer brechen könnte. Daher musste ich die Knochentransplantation von der Hüfte ins Oberkiefer durchführen lassen (Beckenkammrekonstruktion). Ein Jahr später erfolgte die Kieferkammrekonstruktion. Danach kam der Einsatz der Implantate. Wieder 2 Jahre später wurde die Implantatbrücke im Oberkiefer (die erste Rechnung über 7500,-- wurde 2009 von Ihnen anerkannt) und nach einigen Monaten die Implantatbrücke Unterkiefer fertiggestellt. Sie werden mir sicher zustimmen, dass diese Torturen nicht freiwillig, oder der Schönheit wegen durchgeführt wurden, sondern unbedingt erforderlich waren. Ich war sehr froh, nach einer mehr als 4jährigen Behandlung wenigstens wieder einigermaßen normal essen zu können.

Des weiteren wurde bei routinemäßigen Untersuchungen ein Prostatakarzinom festgestellt und die Prostata entfernt. Trotz der Entfernung stieg mein PSA-Wert (der nach der OP bei war) wieder an und steigt weiter. Die derzeitige Empfehlung der Ärzte ist wieder eine Bestrahlung oder neuerliche Operation.

Durch die Einnahme der vielen Medikamente ist der Magen natürlich auch nicht mehr der Beste. Weiters ist nach der großen Operation im Jahr 2000 Diabetes Typ II aufgetreten.

Durch die mehrmaligen Halsoperationen wurden Muskel durchtrennt aber auch entfernt, sodass ein Ungleichgewicht der Muskelkräfte zu schweren Halsschmerzen führt. Um diese auszugleichen mache ich täglich Übungen um die Verkrampfungen zu lösen und einmal monatlich hilft mir eine Massage bzw. Lymphdrainage die Schmerzen zu

verringern. Durch das Missverhältnis der Muskelkräfte ist nur eine Besserung aber keine Heilung möglich.

Durch die Bestrahlung und die im Zusammenhang stehende Belastung und Schwächung der Schleimhäute sind einige Krankheiten (Mycose) aufgetreten. Diese wurden von Dr. Anna Horvat-Sablatnig behandelt und sind schon weitestgehend behoben. Die allgemeine Schwäche und das Immunsystem wurden von Dr. Dabsch kuriert.

Möchte noch anmerken, dass natürlich auch ich meinen Teil zur Gesundung beitrage.

Habe ca. 10kg abgenommen, trainiere fast täglich abwechselnd Kraft oder Ausdauer, gehe ca. 2 Stunden bei jedem Wetter mit meinem Hund spazieren, ernähre mich gesund, gehe regelmäßig zu den Untersuchungen und befolge die Anordnungen der Ärzte.

Weiters kaufe ich trotz höherer Preise Bio-Lebensmittel. Aber auch Nahrungsergänzungsmittel und Medikamente die mir Ärzte verschreiben. Diese reiche ich selbstverständlich nicht ein, da kein 100%iger Zusammenhang mit meiner Behinderung besteht.

Folgende Ergänzungen lege ich bei:

- 1. Grad/Art der Behinderung: Bescheinigung des Bundessozialamtes mit Gutachten*
- 2. Behindertenpass*
- 3. Belege*

Danke vorweg für die Mühe und bitte Sie um neuerliche Überprüfung unter Berücksichtigung der beiliegenden Belege."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer machte in seiner Arbeitnehmerveranlagung Zahnarztkosten als außergewöhnliche Belastung geltend, welche ihm (unter Abzug des entsprechenden Selbstbehaltes) erklärungskonform seitens der belangten Behörde gewährt wurden.

Der Beschwerdeführer ist ausweislich seines vorgelegten Behindertenausweises zu 80% behindert.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

§ 34 Abs 1 bis 6 EStG lauten wie folgt:

"(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

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 6 000 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-, Erdbeben-, 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."

§ 35 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

[...]

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) [...]

dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von ein Freibetrag von Euro

25% bis 34%.....75

35% bis 44%.....99

45% bis 54%.....243

55% bis 64%.....294

65% bis 74%.....363

75% bis 84%.....435

85% bis 94%.....507

ab 95%.....726

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen."

Die aufgrund der §§ 34 und 35 EStG ergangene Verordnung BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430 lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

[...]

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro

- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß

§ 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können außergewöhnliche Belastungen gemäß § 35 EStG (aufgrund einer Behinderung, ohne Selbstbehalt) anstelle des entsprechenden Freibetrages (§ 35 Abs 5 EStG) bzw gemäß den §§ 2 bis 4 der VO BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430 neben diesem nur dann Berücksichtigung finden, sofern der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der geltend gemachten Mehraufwendungen mit der zugrundeliegenden Behinderung nachgewiesen wurde (zB VwGH 14.6.1988, 85/14/0150; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Kosten, die der Behandlung anderer, nicht durch die Behinderung ausgelöster Krankheiten dienen, können - bei Erfüllung der entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen - nur als zusätzliche (neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG) außergewöhnliche Belastungen nach § 34 EStG (mit Selbstbehalt) zuerkannt werden (zB VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Ein unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang der geltend gemachten Zahnarztkosten mit der zugrundeliegenden Behinderung des Beschwerdeführers liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts vor. Dies deshalb, weil aus der vorgelegten Begründung des Bundessozialamts vom 8.4.2009 (im Zusammenhang mit der Neufestsetzung des Grades der Behinderung) hervorgeht, dass auch der "*Zustand nach Zungengrundca. mit Neck-Dissektion beidseits und postoperativer Strahlentherapie*" darin angeführt wurde und somit Teil der Behinderung des Bf. ist. Der im Vorlageantrag dargelegte Zusammenhang zwischen des durch die Bestrahlung des Primärtumors im Zungengrund ausgelösten Verfall des Kiefers des Bf. und der dadurch notwendigen Behandlungen (u.a. die strittige Implantatbrücke Unterkiefer vom 6.5.2010) ist offenkundig und nachvollziehbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 10. Jänner 2017