

mit erledigte GZ RV/5100537/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch
die Richterin
Mag. R

in der Beschwerdesache Ing. CD, geboren X, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes E vom 15. November 2011 betreffend **Einkommensteuer 2010** und vom 28. Februar 2012 betreffend **Ablauf der Aussetzung der Einhebung** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) wurde mit Bescheid vom 14. April 2011 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2010 veranlagt.

Neben Berücksichtigung eines Pauschbetrages von 840 Euro wegen Einhaltung einer Zuckerdiät und des aktenkundigen Bezuges von Pflegegeld wurde im Bescheid ein Betrag von 1.895,55 Euro auf Grund nachgewiesener Kosten aus eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (und damit ohne Ansatz eines Selbstbehaltens) als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Mit Schreiben vom 7. September 2011 forderte das Finanzamt den Bf auf, die Ausgaben für Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung in Höhe von 1.895,55 Euro belegmäßig

nachzuweisen und den Zusammenhang der Ausgaben mit der vom Bundessozialamt festgestellten Erwerbsminderung zu erklären. Vergütungen durch die Krankenkasse bzw. eine private Versicherung seien anzuführen.

Der Bf legte die angeforderten Belege vor und gab dazu im Wesentlichen an, dass der Mitgliedsbeitrag des Gesundheitsinstitutes in Höhe von 120 Euro nicht anerkannt worden sei. Insgesamt sei daher von einem Betrag von 2.015,55 Euro auszugehen. Sämtliche Behandlungen hingen mit seiner psychisch-neurologischen Erkrankung laut Behindertenpass des Bundessozialamtes zusammen. Durch die damit verbundene Antriebsstörung habe er auch kaum Mundhygiene betrieben und dadurch seine Zähne kaputt gemacht. Seine Psychiaterin, Dr. AB, bei der er seit März 1994 in Behandlung sei, könne das erklären. Der Bf benötige zusätzlich monatlich noch etwa 150 Euro für hochwertige Nahrungsergänzungsmittel, die er hier gar nicht habe unterbringen können.

Vorgelegt wurden eine Honorarnote über zahnärztliche Leistungen von 1.692 Euro, eine Bestätigung der OÖ Gebietskrankenkasse über einen Rezeptgebührenaufwand für 2010 von 90 Euro, eine Überweisung an das Energetische Forschungsinstitut in F für den Kauf von Naturmedikamenten in Höhe von 103 Euro, die Überweisung des Mitgliedsbeitrages 2010 in Höhe von 120 Euro an das Energetische Forschungsinstitut in F sowie zwei Apothekenrechnungen über 6,50 Euro und 4,05 Euro.

Mit Bescheid vom 15. November 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

In dem mit gleichem Datum erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid wurden – neben dem nicht in Streit stehenden Pauschbetrag von 840 Euro wegen der Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit - lediglich 100,55 Euro ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes, die Zahnarzkosten von 1.692 Euro dagegen als außergewöhnliche Belastung unter Anrechnung eines Selbstbehaltes berücksichtigt. Da die Zahnarzkosten den Selbstbehalt nicht überstiegen, blieben diese ohne steuerliche Auswirkung.

Der Mitgliedsbeitrag für das Energetische Forschungsinstitut in F wurde nicht anerkannt.

Begründend wurde im Einkommensteuerbescheid ausgeführt, dass Krankheitskosten steuerlich abzugsfähig seien, wenn sie zwangsläufig erwachsen würden. Zwangsläufigkeit fehle bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht ausreichend erwiesen sei und die daher bei der medizinischen Behandlung nicht typischerweise anfallen würden. Der Nachweis der Zwangsläufigkeit, das heiße, die medizinisch unbedingte Erforderlichkeit alternativer Mittel sei mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen. Dieser Nachweis sei nicht erfolgt.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 seien außergewöhnliche Belastungen insoweit abzuziehen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, das heiße, den Selbstbehalt übersteigen würden. Ohne Selbstbehalt seien nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 Mehraufwendungen unter dem Titel der Behinderung abzuziehen. Die Zahnbehandlung trage nicht zur günstigen Entwicklung der festgestellten Behinderung bei. Es besteh-

kein unmittelbarer Zusammenhang der Kosten der Zahnbehandlung und der vom Bundessozialamt attestierte psychisch-neurologischen Erkrankung, weshalb diese Kosten mit Selbstbehalt zu berücksichtigen gewesen seien.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Bf im Wesentlichen ein, dass die Zahnbehandlungen sehr wohl zur günstigen Entwicklung der festgestellten Behinderungen beigetragen hätten. Es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang der Zahnbehandlungskosten und den vom Bundessozialamt festgestellten psychisch neurologischen Erkrankungen. Die Zahnerkrankung sei, wie er bereits angeführt habe, durch seine neurologisch psychische Krankheit (Antriebslosigkeit, Depressionen, Neurosen, Psychosen und in der Folge kaum mögliche Zahnpflege) verursacht worden. Seine reparierten und wieder weitgehend gesunden Zähne hätten sich auf seine neurologisch psychischen Krankheiten sehr wohl verbessernd ausgewirkt. Hätte er die Zahnreparaturen nicht durchführen lassen, hätte sich seine Krankheit verschlechtert, da ein "defekter" Mund für ihn eine neurologisch psychische Belastung sei und sein Körper durch Medikamente auch geschwächt und anfällig sei.

Er beantrage daher, für die angeführten Zahnbehandlungen keinen Selbstbehalt zu berücksichtigen. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes habe dem Bürger in im weitesten Sinne ähnlichen Fällen Recht gegeben.

Der Bf stellte darüber hinaus gemäß § 212a BAO einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung bis zur Erledigung der Berufung.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2011 wurde die beantragte Aussetzung der Einhebung bewilligt.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2012 forderte das Finanzamt den Bf auf, seine Berufung zu ergänzen.

Der unmittelbare, ursächliche Zusammenhang der geltend gemachten Zahnbehandlungskosten mit der vom Bundessozialamt festgestellten Behinderung sei durch Vorlage folgender Unterlagen nachzuweisen:

- Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes
- Beschreibung der durchgeföhrten zahnärztlichen Leistungen
- ärztliches Gutachten zum Beweis dafür, dass diese Kosten im Rahmen der Heilbehandlung der festgestellten Behinderung angefallen seien und es sich bei den Zahnschäden um eine eindeutige Folge der festgestellten Behinderung handle.

Der Bf führte dazu an, dass er auf Grund seiner Erkrankung (insbesondere Antriebsstörung) von 1997 bis 2007 die Zahnpflege und den Zahnarztbesuch vernachlässigt habe.

Er habe zwei kaputte Zähne mit massiven, nicht mehr verkraftbaren Schmerzen gehabt, die gezogen worden seien. Zwei Zahnlücken hätten ihn psychisch kaputt gemacht. Durch die Lücken würden die Gegenzähne locker, Nebenzähne kippten, weshalb weitere sechs

Zähne gefährdet gewesen wären. Die Depression hätte sich verschlechtert. Nach der teuren Zahnreparatur (viel sei selbst zu bezahlen gewesen) gehe es ihm besser.

Anzumerken sei, dass das Defektsyndrom bei paranoider Psychose gemäß dem Beiblatt des Bundessozialamtes nur eine Teilerkrankung seiner chronischen schweren Depressionen sei.

Zur Beschreibung der Zahnarztleistungen habe der Zahnarzt gemeint, dass auf der Rechnung alles aufgegliedert sei. Die OÖ Gebietskrankenkasse sei in die Behandlung eingebunden gewesen und wisse ebenfalls Bescheid.

Er habe vier Zahnkronen im Unterkiefer und zwei Teilprothesen bekommen, zwei Zähne seien gezogen worden. Die Alternative wären zwei Zahnlücken gewesen, die Gegenzähne hätten sich gelockert bzw. die Nachbarzähne wären gekippt und er hätte noch höhere Behandlungskosten wegen seiner neuro-psychischen Erkrankung gehabt.

Einer fachärztlichen Bestätigung, die von Dr. AB, Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, am 25. Jänner 2012 zur Vorlage beim Finanzamt ausgestellt worden ist, ist zu entnehmen, dass der Bf dort seit 1994 wegen schwerer Depressionen in Behandlung ist. Insbesondere im Zeitraum von 1997 bis 2007 sei im Rahmen der krankheitsbedingten Antriebsstörung auch die Körperpflege sehr in Mitleidenschaft gezogen gewesen, da er sich dazu nicht habe aufraffen können.

Ebenso sei er erst gegen Mittag oder Nachmittag in der Lage gewesen, aufzustehen. Da es nicht zu einer völligen Abheilung der Depression gekommen sei, sondern zu einem chronischen Defektzustand mit Antriebsstörung, depressiver Verstimmung mit deutlicher Verschlechterung in den Wintermonaten, habe er um eine Berufsunfähigkeitspension ansuchen müssen.

Es sei durchaus glaubhaft, dass er durch die schwere Antriebsstörung auch seine Körper- und Zahnhygiene sowie das Einhalten der zahnärztlichen Kontrolltermine so schwer vernachlässigt habe, dass es zu einer ausgeprägten Parodontose mit dem Verlust von Zähnen gekommen sei. Die mangelhafte Körper- und Mundhygiene werde häufig bei schweren depressiven Erkrankungen beobachtet. Diese zahnärztliche Erkrankung habe erst durch entsprechende zahnhygienische Maßnahmen zum Abklingen gebracht werden können, und der Verlust der Zähne habe einen vorzeitigen zahntechnischen Ersatz erfordert. Da der Bf vor seiner Erkrankung keine ausgeprägte Parodontose oder Karies gehabt habe, sei ein kausaler Zusammenhang mit seiner schweren Erkrankung abzuleiten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Darlegung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen begründend aus, dass Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgingen, die in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stünden, neben den Pauschbeträgen des § 35 Abs. 3 EStG 1988 bzw.

den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenen Kosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 (somit nach Abzug des Selbstbehaltens) berücksichtigt werden könnten.

Laut vorgelegtem Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes sei die 70%-ige Erwerbsminderung auf Grund eines Defektsyndroms bei paranoider Psychose festgestellt worden. Der ebenfalls beigelegten Bestätigung der Psychiaterin des Bf sei zu entnehmen, dass dieser bei ihr seit 1994 wegen schwerer Depressionen in Behandlung sei und ein chronischer Defektzustand mit Antriebsstörung vorliege.

Den Ausführungen des Bf, die Kosten der Zahnbehandlung stünden unmittelbar mit seiner Behinderung in Zusammenhang, könne nicht gefolgt werden. In diesem Fall müssten die Ausgaben unmittelbar auf Grund der die Behinderung verursachenden Krankheiten getätigt werden. Nur unmittelbare Aufwendungen stellen Kosten der Heilbehandlung dar. Die ins Treffen geführte Antriebsstörung sei – laut Beiblatt des Bescheides des Bundessozialamtes und nach den Ausführungen der Psychiaterin – als Folge seiner Behinderung zu sehen. Strittig seien jedoch nicht Kosten für die Behandlung der Antriebsstörung, sondern Kosten für eine Zahnbehandlung.

Auch der Schlussfolgerung der Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, wonach ein kausaler Zusammenhang abzuleiten sei, könne nicht gefolgt werden. Zum einen falle die Beurteilung zahnmedizinischer Sachverhalte nicht in das Fachgebiet der Neurologie und Psychiatrie, zum Anderen sei nach der allgemeinen Lebenserfahrung durchaus lebensnah, dass in einem Zeitraum von mehr als 15 Jahren (der Bf sei seit 1994 wegen seiner psychischen Erkrankung in Behandlung) auch bei regelmäßiger Vornahme der gebotenen Zahngesundheit Zahnbehandlungen wie beim Bf durchgeführt (vier Kronen, zwei Teilprothesen) erforderlich würden. Der Nachweis der Kausalität der Antriebsstörung für die erforderliche Zahnbehandlung sei daher nicht erbracht. Auch das allgemeine Argument, dass der Körper anfälliger sei, wenn er durch die Einnahme von Medikamenten geschwächt sei, stelle keinen Nachweis der erforderlichen Kausalität dar.

Dem Vorbringen, wonach sich die "reparierten" Zähne verbessernd auf die psychische Erkrankung ausgewirkt hätten bzw. sich die Krankheit ohne eine "Reparatur" infolge der psychischen Belastung durch den schlechten Zustand der Zähne verschlimmert hätte, sei zu entgegnen, dass grundsätzlich jede Erkrankung – auch eine Zahnerkrankung – zu einer negativen psychischen Befindlichkeit beitrage. Weder seien die Zahngesundheit die Ursache für die psychische Erkrankung des Bf, noch stelle die Zahnsanierung eine Heilbehandlung für die psychische Erkrankung dar. In der Bestätigung der Psychiaterin werde derartiges auch nicht bescheinigt. Die möglicherweise positive Beeinflussung der psychischen Erkrankung durch die Zahnbehandlung mache die Zahnsanierung noch nicht zu einer Heilbehandlung für diese Erkrankung (vgl. UFS 12.8.2009, RV/0893-G/07).

Die Zahnerkrankung stelle eine weitere Erkrankung dar, die neben dem vom Bundessozialamt festgestellten Defektsyndrom bei paranoider Psychose bestehe. Es handle sich dabei nach den Feststellungen des Bundessozialamtes nicht um eine den

Behinderungsgrad beeinflussende Gesundheitsschädigung. Da die Zahnprobleme des Bf in keinem ursächlichen Zusammenhang mit seiner Behinderung gestanden seien, hätten die Kosten für die Zahnbehandlung nur nach Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt werden können.

Ebenfalls mit Bescheid vom 28. Februar 2012 erging ein Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung. Die Aussetzung der Einhebung laufe infolge der Berufungserledigung ab.

Im fristgerechten Vorlageantrag wandte der Bf im Wesentlichen ein, dass in der abweisenden Entscheidung die Privatmeinung des Sachbearbeiters, die nicht dem Stand der Zeit entspreche, zum Ausdruck komme. Fakten (früher kaum Zahnprobleme) seien nicht berücksichtigt und ärztliche Aussagen (Bundessozialamt, Fachärztin) unsachlich ausgelegt worden (die Heilbehandlung; richtig wäre "eine der Heilbehandlungen"), alles sei gegen einen Kranken ausgelegt worden.

Gleichzeitig erhob der Bf Berufung gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 28. Februar 2012.

Mit Beschluss vom 18. März 2014 forderte die Richterin den Bf auf, den seiner Beschwerde gegen den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung anhaftenden inhaltlichen Mangel zu beheben und eine Begründung nachzureichen.

Fristgerecht langte beim Bundesfinanzgericht folgende Begründung ein:

"Diese ist eigentlich in meinen Berufungen enthalten – aber nochmals kurz gefasst: Offenes Verfahren (Beschwerde, Berufung – Streitsache – siehe Akten). Es geht um 720 Euro Steuerminderung für außergewöhnliche Belastung (ESt 2010) – wie von mir gefordert, habe ich diese am 10. April 2012 ans Finanzamt zurückgezahlt. Ich beantrage aber eine Aussetzung der Einhebung bis zur gerichtlichen Entscheidung, d.h. ich möchte oa Geldbetrag daher wieder zurück. Meine Berufungen (Beschwerden) datieren vom 14. Dezember 2011 bzw. vom 26. März 2012. Für mich als Behinderten ist die Zahnbehandlung eine außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt (siehe insbesondere ärztliches Gutachten), daher soll der strittige Geldbetrag (720 Euro) bis zur gerichtlichen Entscheidung bei mir sein bzw. die Sache endlich erledigt werden (ESt 2010!)."

Der Bf kam damit der Aufforderung, seine Bescheidbeschwerde zu begründen (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO), ausreichend nach.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

Der Entscheidung war der nachstehende unstrittige Sachverhalt zu Grunde zu legen:

Dem Bf wurde in einem Beiblatt (undatiert) zum Bescheid des Bundessozialamtes ein Grad der Behinderung von 70 % auf Grund eines Defektsyndroms bei paranoider Psychose bescheinigt. Die Bescheinigung erfolgte entsprechend der starken medikamentös bedingten extrapyramidalen Symptome und der massiven Antriebsschwäche.

Laut vorliegendem Lohnzettel bezog der Bf im Kalenderjahr 2010 Pflegegeld der Pflegestufe 2.

In der Einkommensteuererklärung 2010 machte er unter der KZ 476 (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) Zahnharkosten in Höhe von 1.692 Euro (laut vorgelegter Honorarnote für "vier VMK-Kronen, ein Metallgerüst sowie sechs Zahn Metallgerüste"), Naturmedikamente vom Energetischen Forschungsinstitut in F in Höhe von 103 Euro, einen Rezeptgebührenaufwand von 90 Euro, zwei Apothekenrechnungen von 4,05 Euro und 6,50 Euro sowie in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens mit Schreiben vom 9. Oktober 2011 darüber hinaus 120 Euro als Mitgliedsbeitrag für das Energetische Forschungsinstitut in F, insgesamt daher 2.015,55 Euro, geltend.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2011 anerkannte die Abgabenbehörde lediglich einen Betrag von 100,55 Euro (90 Euro + 6,50 Euro + 4,05 Euro) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 6 EStG 1988), wogegen sie die Zahnbehandlungskosten wegen des fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs mit der vom Bundessozialamt attestierte Erkrankung mit Selbstbehalt berücksichtigte und den alternativen Heilmitteln (103 Euro) wegen des fehlenden Nachweises der unbedingten medizinischen Erforderlichkeit die Anerkennung ebenso versagte wie dem Mitgliedsbeitrag von 120 Euro.

Dem Berufungsvorbringen, wonach die Zahnbehandlungskosten insofern in ursächlichem Zusammenhang mit der bescheinigten Erkrankung stünden, als die attestierte Antriebsstörung zur Vernachlässigung der Zahnpflege geführt habe, folgte die Abgabenbehörde nicht und gab der Berufung mit ausführlich begründeter Berufungsvorentscheidung keine Folge.

Da der Bf gleichzeitig mit der Berufung die Aussetzung der Einhebung des in Streit stehenden Betrages bis zur Erledigung der Berufung beantragt und die Abgabenbehörde die Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 22. Dezember 2011 bewilligt hatte,

verfügte sie anlässlich der Berufungsvorentscheidung mit Bescheid vom 28. Februar 2012 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung.

Im Vorlageantrag wandte sich der Bf insbesondere dagegen, dass der Entscheidung die Privatmeinung der Sachbearbeiterin zu Grunde gelegt worden sei, Fakten (früher kaum Zahnprobleme) unberücksichtigt geblieben und ärztliche Aussagen unsachlich ausgelegt worden seien.

Streit besteht somit darüber, ob die Zahnbehandlungskosten als Kosten einer Heilbehandlung für die die Behinderung begründende Krankheit (Defektsyndrom bei paranoider Psychose) zu beurteilen und daher ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen sind, oder ob die Zahnbehandlungskosten als nicht mit der Behinderung in unmittelbarem Zusammenhang stehende Krankheitskosten zu werten und diese daher um den Selbstbehalt zu kürzen sind.

Streit besteht auch darüber, ob die Abgabenbehörde anlässlich des Ergehens der Berufungsvorentscheidung den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu Recht verfügt hat.

Der Bf überwies die ausgesetzt gewesene Einkommensteuernachforderung von 720 Euro am 12. April 2012 auf sein Abgabekonto.

In rechtlicher Hinsicht war der festgestellte Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

1. Zahnbehandlungskosten:

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.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Nach Abs. 4 beeinträchtigt eine Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) oder 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, können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 – vom allgemeinen Grundsatz abweichend - ohne Ansatz eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

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.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm ein Freibetrag (Abs. 3) zu (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

Bezieht eine behinderte Person dagegen Pflegegeld, stehen die Pauschbeträge gemäß § 35 Abs. 3 für den Grad der Behinderung nicht zu.

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. II Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 91/1998, BGBl. II Nr. 416/2001 und BGBl. II Nr. 430/2010, die auszugsweise die nachstehenden, für das gegenständliche Verfahren wesentlichen Bestimmungen enthält:

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 (§ 1 Abs. 1).

Nach § 1 Abs. 3 sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Nach § 2 Abs. 1 sind als Mehraufwendungen wegen Krankenpflege ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

§ 3 der Verordnung regelt Mehraufwendungen für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen.

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die Beträge nach §§ 2 bis 4 der Verordnung stehen somit nach § 1 Abs. 3 neben einer pflegebedingten Geldleistung bzw. neben einem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 zu; ein Selbstbehalt ist nicht zu berücksichtigen.

Derartige Aufwendungen können ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, auch wenn der Pauschbetrag für Behinderung selbst infolge Bezugs von Pflegegeld nicht zusteht [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm. 51, (Stand 1.9.2013, rdb.at)].

Krankheitskosten, die mit der die Minderung der Erwerbsfähigkeit verursachenden Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen, können nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 - also Kürzung um den Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 - geltend gemacht werden [Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, 42. Lfg. (Oktober 2008), Einzelfälle, Stichwort "Behinderte"].

Krankheitskosten sind solche, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten").

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw. zu mildern (Jakom/Baldauf, EStG 2014, § 35 Rz. 25).

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, **sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen** (Jakom/Baldauf, aaO, § 35 Rz 27).

Im vorliegenden Fall findet sich weder auf der Honorarnote des Zahnarztes noch in der Berufung ein Hinweis auf Parodontitis; von einer "ausgeprägten Parodontose mit Verlust von Zähnen" war vielmehr erst in der anlässlich der Berufung eingereichten Bestätigung der Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, bei der sich der Bf seit vielen Jahren in Behandlung befindet, die Rede.

Auf der Homepage der Österreichischen Gesellschaft für Parodontologie (www.oegp.at) ist zur Frage "Wer bekommt Parodontitis" ua nachzulesen:

"Etwa drei von vier Menschen leiden irgendwann im Laufe ihres Lebens einmal an Parodontitis und mehr als 50 % des Zahnverlustes in der Bevölkerung ist auf diese Erkrankung zurückzuführen. Normalerweise schreitet sie relativ langsam voran. Dadurch treten schwerere Schäden oft erst in der zweiten Lebenshälfte in Erscheinung."

Zur Frage "Wie hoch ist Ihr Risiko" ist auf der genannten Homepage Nachstehendes angeführt:

"Die individuelle Abwehrreaktion des Körpers auf potenziell schädliche Bakterien ist sehr unterschiedlich und darüber hinaus während des Lebens Schwankungen unterworfen: es gibt jedoch einige Faktoren, die das Risiko, an Parodontitis zu erkranken, deutlich erhöhen. Am wichtigsten ist das Vorhandensein spezifischer Bakterien in der Plaque, weitere wichtige Faktoren sind starkes Rauchen, Diabetes, Stress und andere Allgemeinerkrankungen. Auch eine angeborene Komponente der Immunabwehr spielt eine Rolle."

Daraus ist ableitbar, dass nicht nur Karies, sondern auch Parodontitis bzw. Zahnverlust im fortgeschrittenen Lebensalter häufig auftreten und diesen Zahn- bzw. Zahnfleischerkrankungen - neben mangelhafter Mundhygiene - mannigfaltige Ursachen zu Grunde liegen können.

Die vorgelegte fachärztliche Bestätigung, wonach es "durchaus glaubhaft" sei, dass die schwere Antriebsstörung durch die Vernachlässigung von Mundhygiene und Zahnarztterminen zu einer ausgeprägten Parodontose mit Verlust von Zähnen geführt habe, unterstreicht lediglich die Möglichkeit eines Zusammenhangs, lässt einen zweifelsfreien Zusammenhang jedoch nicht erkennen.

Wenn der Bf im Vorlageantrag moniert, dass das Faktum der früher kaum vorhandenen Zahnprobleme unberücksichtigt geblieben sei, so kann ein ursächlicher Zusammenhang auch dadurch nicht aufgezeigt werden. Dass der Bf die Mundhygiene infolge der psychischen Erkrankung in den Jahren 1997 bis 2007 vernachlässigt und vor seiner Erkrankung keine ausgeprägte Parodontose oder Karies gehabt hat, lässt einen eindeutigen Zusammenhang mit den Zahnsanierungskosten im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2010 nicht erkennen.

Der Abgabenbehörde ist beizupflichten, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen einer Gebissanierung im Kalenderjahr 2010 und einer bereits seit 1994 bestehenden psychischen Erkrankung, die laut Angaben des Bf auch zu einer Vernachlässigung der Mundhygiene geführt hat, nicht hergestellt werden kann, weil mit zunehmendem Alter vermehrt Personen auf Grund unterschiedlichster Risikofaktoren von Erkrankungen der Zähne und des Zahnhalteapparates betroffen sind.

Zahnersatzkosten hat vielmehr auch eine Vielzahl anderer Personen zu tragen, die nicht an einer psychischen Erkrankung leidet (vgl. UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09 im Zusammenhang von Zahnersatzkosten und einer Gallenkrankheit).

Mag es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, dass sich sanierte Zähne positiv auf das psychische Befinden auswirken, so macht dieser Umstand, worauf die Abgabenbehörde zu Recht hingewiesen hat, die Zahnsanierung noch nicht zu einer Heilbehandlung für eine psychische Erkrankung (in diesem Sinne VwGH 23.5.1996, 95/15/0018, und UFS 12.8.2009, RV/0893-G/07).

Weder waren die Zahnprobleme die Ursache für die bescheinigte psychische Erkrankung des Bf, noch stellte die Zahnsanierung eine "Heilbehandlung" für diese psychische Erkrankung dar.

Gegenständlich konnte daher von einem unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhang der geltend gemachten Zahnbehandlungskosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (paranoide Psychose und damit verbunden eine massive Antriebsschwäche) nicht ausgegangen werden.

Da der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes nur Aufwendungen unterliegen, die **unmittelbar** zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, aus der eine Behinderung erwachsen ist, und mittelbar mit dieser Krankheit zusammenhängende Kosten nicht unter diese Begünstigung fallen, konnten die Zahnbehandlungskosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 Abs. 1 EStG – unter Ansatz eines Selbstbehaltes – als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Im Hinblick auf die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid ohne Ansatz eines Selbstbehaltes berücksichtigten Kosten von 100,55 Euro ging das Bundesfinanzgericht mangels abweichender Feststellungen des Finanzamtes davon aus, dass es sich hierbei um Mehraufwendungen infolge der Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung

über außergewöhnliche Belastungen (Medikamente) handelte, die im Zusammenhang mit der Behinderung standen, und sah diesbezüglich von weiteren Ermittlungen ab.

2) Ablauf der Aussetzung der Einhebung:

Nach § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Nach Abs. 5 der genannten gesetzlichen Bestimmung besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). **Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden (lit.**

a) Beschwerdevorentscheidung (§ 262), oder (lit. b) Erkenntnisses (§ 279) oder (lit. c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdevorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus.

Eine Beschwerdevorentscheidung entspricht einer Berufungsvorentscheidung vor Errichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1. Jänner 2014.

Im vorliegenden Fall führte der nach Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 neu erlassene, nunmehr bekämpfte Einkommensteuerbescheid vom 15. November 2011 zu einer Nachforderung von 720 Euro.

Der Bf erhab gegen diesen Bescheid Berufung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerde) und beantragte gleichzeitig die Aussetzung des in Streit stehenden Betrages bis zur Erledigung der Berufung.

Nach § 212a Abs. 5 BAO hatte die Abgabenbehörde mit Ergehen der Berufungsvorentscheidung (ab 1. Jänner 2014: Beschwerdevorentscheidung) zwingend den Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu verfügen.

Wollte der Bf, wie in Entsprechung des Mängelbehebungsauftrages vorgebracht, eine Aussetzung der Einhebung bis zur gerichtlichen Entscheidung erwirken, wäre es an ihm gelegen gewesen, im Vorlageantrag neuerlich die Aussetzung der Einhebung zu beantragen (§ 212a Abs. 5 BAO).

Da der Ablauf der Aussetzung der Einhebung zu Recht verfügt wurde, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.