



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr1, vom 15. November 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 23. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Mit ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 macht die Berufungswerberin (Bw.) u.a. zahnärztliche Leistungen inklusive Fahrtkosten iHv € 4.751,21 sowie nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen iHv € 7.923,23 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid vom 23. Oktober 2012 berücksichtigte das Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen folgende Beträge: 1. Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv € 4.751,21, die jedoch nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt iHv € 5.452,60 nicht übersteigen, 2. ein Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv € 726,00, 3. Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen

wegen eigener Behinderung iHv € 504,00 und 4. nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen iHv € 7.923,23.

In der dagegen eingebrachten Berufung, eingelangt am 16. November 2012, wurde beantragt, eine Zuordnung der Zahnbehandlungskosten iHv € 4.751,21 zu den außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt vorzunehmen. Die speziell auf das Ausleiten von Schwermetallbelastungen ausgerichtete Zahnsanierung – nämlich die Entfernung aller Amalgamplomben und wurzelbehandelten Zähne bzw. geeignete metallfreie Zahnersätze – sei auf Geheiß der seit dem Jahr 2008 betreuenden Internistin erfolgt und stehe im ursächlichen Zusammenhang mit ihrer Krebserkrankung, was das beigelegte Schreiben der behandelnden Ärztin bestätige.

Die im Zusammenhang mit der Zahnsanierung geltend gemachten Aufwendungen im Streitjahr 2011 setzen sich wie folgt zusammen:

<b>Zahnärztliche Leistungen</b>		
Rechnungsleger	Leistungen u.a.	Beträge abzgl. Kostenersätze
E Kft, Budapest, 1.3.	Erstbehandlung (Test Schwermetallbelastung...), Panorama-Röntgen	282,20
E Kft, Budapest, 21.4.	Entfernung von Metallkronen und Metallstiften, Provisorium, Vorbereitungstherapie (Mitosan), Ausleitung	497,40
E Kft, Budapest, 28.4.	OP Vor- und Nachbehandlung, Entfernung eines beherdeten Zahnes (Knochenreinigung) , Provisorium, Reiniger	610,00
E Kft, Budapest, 19.9.	Entfernung eines beherdeten Zahnes	323,00
Mag. M S, 1110 Wien, 13.12.	Vollzirkonkrone	990,70
Dr. C, 1110 Wien, 11.11.	Vollzirkonkrone	990,70
Dr. C , 1110 Wien, 31.10.	Mundhygieneprogramm	59,00
Zahnambulatorium H , Wien, 9.8.	Technische oder prov. Arbeiten- außervertragliche Sonderleistungen	12,13
<b>Summe</b>		<b>3.765,13</b>
<b>Kilometergelder</b>		
4 Fahrten nach Budapest je 518	2.072 km	

km		
1 Fahrt zu Zahnamb. H, 1090 Wien je 67,60 km	67,60 km	
3 Fahrten zu Zahnärzten in 1110 Wien je 69,4 km	208,20 km	
<b>Summe Km-Gelder</b>	<b>2.347 km</b>	<b>986,08</b>
<b>Gesamt</b>		<b>4.751,21</b>

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob die Aufwendungen der Bw. für eine Zahnsanierung mit oder ohne Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt werden können.

Als erwiesen ist anzusehen, dass bei der Bw. für das Streitjahr eine Behinderung im Ausmaß von 100 % festgestellt wurde, wobei es sich bei den die Behinderung verursachenden Krankheiten um ein Mammakarzinom mit diffuser Metastasierung, einer chronischen Gastritis und einer Depression handelt.

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 nur insoweit berücksichtigt als sie einen vom Einkommen des Steuerpflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen. Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können – abweichend von diesem Grundsatz – bestimmte Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden. Dazu gehören Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat nach § 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG erlassenen Verordnung BGBl. 1996/303 idF BGBl II 2010/430 der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 dieser Verordnung 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, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (Doralt, EStG 4. Auflage, § 35 Tz 9 mit entsprechenden Judikaturhinweisen).

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten und Medikamente, nicht aber die durch die laufende Pflegebedürftigkeit verursachten Kosten wie Kosten für Pflegepersonal.

Zu klären ist im vorliegenden Fall, ob die strittigen Zahnarztkosten Kosten der Heilbehandlung sind, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der die Behinderung begründenden Krebserkrankung stehen, darstellen:

Dazu hat die Bw. den Abgabenbehörden Schreiben ihrer behandelnden Fachärztin für Innere Medizin vom 16. November 2012 bzw. 10. Jänner 2013 vorgelegt, in denen hinsichtlich der Erkrankung und der Zahnsanierung ausgeführt wird, dass die Bw. seit Jahren wegen multipler Intoleranzen internistisch betreut wird. Seit 2008 besteht bei der Bw. ein metastasierendes Mammakarzinom. Nach Ansicht der Fachärztin, die auch international zur Zellforschung publiziert hat, muss der Behandlungsansatz in der Reorganisation der Zellkommunikation und vor allem der Zellregeneration liegen. Neben einer intensiven immunologischen Behandlung standen eine Zahnsanierung und das Erreichen eines metallfreien Milieus viele unterstützende Ausleitungen von Toxinen, Leicht- und Schwermetallen, Chemotherapierückständen im Vordergrund. Aufgrund der vorhandenen Amalgamplomben und wurzelbehandelten Zähnen mit Kiefergranulomen wurde der Bw. von ärztlicher Seite dringend zu einer Amalgamsanierung und Extraktion der Kiefergranulome verursachenden Zähnen geraten, da der Quecksilberspiegel im Blut mit 2,6 µg/l deutlich erhöht war und die Bw. zudem unter einer familiären mitochondrialen Myopathie leidet, d.h. sie hat schon von vornherein eine Einschränkung der Entgiftungsfunktion der Zellen.

In der Literatur wird immer wieder ein Zusammenhang zwischen Störfeldern, die in den meisten Fällen im Kiefer- und Zahnbereich liegen, und Brustkrebs beschrieben.

Daher war die Zahnsanierung im Hinblick auf Metallfreiheit und eine Extraktion von wurzelbehandelten Zähnen – im Konkreten das Entfernen von Amalgamplomben oder metallhaltigen Kronen – im Kontext mit der immunologischen Behandlung ärztlich empfohlen. Die Zahnbehandlung wurde in Budapest mit einem Panoramaröntgen, einem Schwermetalltest und Provisorien begonnen und im Anschluss wurden die erforderlichen metallfreien Zahnersätze in einer Wiener Zahnarztpraxis angefertigt.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169, fallen unter die begünstigten Aufwendungen, die nicht regelmäßig anfallenden Heilbehandlungskosten zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes Durch das Aufzeigen des besonderen immunologischen Gesundheitszustandes bei der Bw. konnte nachvollzogen werden, dass die geltend gemachten Zahnbehandlungskosten in einem ursächlichen Zusammenhang mit der die Behinderung begründenden Krebserkrankung stehen und die nicht regelmäßig anfallenden Heilbehandlungskosten zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes im speziellen Krankheitsfall der Bw. aufgewendet worden sind. Wie auch in der Entscheidung des UFG vom 10.11.2004, RV/0192-G/04, gehört die durchgeführte zahnärztliche Behandlung somit in den gesamt onkologischen Therapiebereich.

Nach Ansicht des UFS wird dadurch jedoch unmittelbarer Zusammenhang der Zahnsanierung mit der Krebserkrankung, welche Grundlage für die Feststellung der Erwerbsminderung ist, nachgewiesen. Wie auch durch das Schreiben der behandelnden Ärztin bestätigt wird, stehen diese Kosten mit der die Behinderung verursachenden Erkrankung in einem direkten Zusammenhang und stellen aufgrund ärztlicher Empfehlung auch ein adäquates Mittel dar, den Gesundheitszustand der Bw. zu stabilisieren und zu erhalten.

Die strittigen Zahnbehandlungskosten konnten daher (mit Ausnahme des Mundhygieneprogrammes iHv € 59,00 und der damit zusammenhängenden Kilometergelder) ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden, da sie mit den die Behinderung begründenden Gesundheitsbeeinträchtigungen im Zusammenhang stehen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Juni 2013