



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N.K., Adresse, vom 6. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel - Lienz vom 26. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2009 wird mit – 1.978,13 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis eines Vorhalteverfahrens wurden durch N.K. außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.433,76 € belegmäßig nachgewiesen. Überdies wurde ein ärztliches Sachverständigengutachten hinsichtlich der 50 %igen Behinderung des Sohnes Ch., geb. GT, beigebracht.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 26. Juli 2010 wurden vom Finanzamt nachstehende außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	- 1.150,24 €
Selbstbehalt	1.150,24 €
Kinderbetreuungskosten	- 162,00 €
Pauschbeträge nach der Vorordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes	- 3.144,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 105,28 €
Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106a Abs.1 EStG 1988	-220,00 €

In der Bescheidbegründung wurde diesbezüglich Folgendes angeführt:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.470,95 € nicht übersteigen.

Als tatsächliche Kosten der Behinderung des Kindes kommen nur jene Arztkosten in Betracht die in unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Die Zahnarztkosten des Kindes, die Arztkosten des Ehemannes und die eigenen Arztkosten wurden als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anhand der vorgelegten Belege angesetzt."

Die gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung begeht eine "Neuberechnung des Punktes der außergewöhnlichen Belastungen" insbesondere im Hinblick auf die Zahnarztkosten für den behinderten Sohn Ch.. Dieser habe einen angeborenen vierfachen Herzfehler (Fallot` sche Tetralogie). Der Sohn sei im Jahr 2003 und 2006 erfolgreich am Herzen operiert worden. Dabei habe es immer geheißen, seine Zähne seien seine Lebensversicherung und diese bedürfen einer besonderen Beobachtung und Behandlung. Im Jahr 2009 mussten ihm stationär (Krankenhaus Kufstein) vier Zähne in Vollnarkose gezogen werden, davor war er in ambulanter Behandlung bei einem Zahnarzt. Bei der am 29. Juli 2010 vorgenommenen Untersuchung habe die Bw. den behandelnden Arzt "gebeten, eine Stellungnahme und den Zusammenhang von Ch Herzfehler und den Zähnen schriftlich festzuhalten. Ich habe Ihnen dazu eine Kopie beigelegt". Eine Aufstellung der zum Nachweis der außergewöhnlichen Belastungen vorgelegten Rechnungen ergab einen Gesamtbetrag von 1.634,11 € und Refundierungen durch die TGKK von zusammen 311,12 €.

Das Finanzamt entschied über diese Berufung mit abweisender Berufungsentscheidung und begründete diese wie folgt:

"Als Kosten der Heilbehandlung (ohne Abzug eines Selbstbehaltes) sind jene Aufwendungen zu verstehen, die zur Stabilisierung und Erhaltung der die Behinderung verursachenden Erkrankung geleistet werden.

Die Zahnproblematik Ihres Sohnes stellt nicht den Auslöser der ursächlichen Erkrankung dar,

noch hat die Zahnbehandlung Auswirkung auf die eigentliche Krankheit. Die Kosten stehen daher nicht in direktem Zusammenhang mit der Behinderung und können nur mit Abzug eines einkommensabhängigen Selbstbehaltes anerkannt werden.

Die zusätzlichen Krankheitskosten i.H. von € 208,95 führen zu keiner Änderung des Einkommensteuerbescheides, da die gesamten Krankheitskosten (€ 1.359,19) den Selbstbehalt von € 1.470,-- nicht überschreiten."

Mit Eingabe vom 23. September 2010, die inhaltlich als Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten war, ersucht die Bw. um eine neuerliche Überprüfung der vom Finanzamt anerkannten außergewöhnlichen Belastungen ausschließlich bezogen auf die Zahnbehandlungskosten des behinderten Sohnes und repliziert darin unter Verweis auf den vorgelegten ärztlichen Befund, "dass die Zähne in direktem Zusammenhang mit der Stabilisierung und Erhalt der die Behinderung verursachten Krankheit des Sohnes stehen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Krankheitskosten zählen zu den außergewöhnlichen Belastungen. Dabei ist grundsätzlich ein Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG) zu berücksichtigen.

Nach § 34 Abs. 6 EStG vierter Teilstrich können 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idF. BGBl. II 1998/91 idF BGBl II 2001/416, im Folgenden kurz VO). Nach § 5 Abs. 3 dieser VO sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 ua. auch Aufwendungen gemäß § 4 im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig

anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Dabei gelten als Kosten der Heilbehandlung iS des § 4 der VO beispielsweise Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten und Kosten für Medikamente, sofern all diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (Jakom³, EStG, § 35, Rz 27).

Solche für unterhaltsberechtigte behinderte Kinder nach § 5 Abs. 1 oder Abs. 3 der VO zu berücksichtigende (Mehr)Aufwendungen sind im Zusammenhalt gesehen mit § 34 Abs. 6 vierter Teilstrich EStG ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen hingegen Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen, den allgemeinen Regeln des § 34 EStG und können nur unter Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111, 18.5.1995, 93/15/0079, 28.5.1986, 85/13/0119 und 31.01.2002, 96/15/0261).

An Sachverhalt ist im Berufungsfall unbedenklich davon auszugehen, dass für den zu 50 % behinderten Sohn im Jahr 2009 erhöhte Familienbeihilfe bezogen wurde. Im Einkommensteuerbescheid 2009 wurden der Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der VO und zusätzlich auch nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Sohnes gemäß § 5 Abs. 3 der VO als außergewöhnliche Belastungen (ohne Abzug eines Selbstbehaltes) berücksichtigt. Demgegenüber wurden (neben den Krankheitskosten der Bw. und ihres Ehemannes) auch die Kosten der Zahnbehandlung des behinderten Sohnes zu jenen Aufwendungen gezählt, die nach den allgemeinen Regeln um den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu kürzen sind.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber und entscheidet diesen, ob die Kosten für die Zahnbehandlung des behinderten Sohnes in ursächlichem Zusammenhang mit der dessen Behinderung begründenden Krankheit stehen, denn nur dann unterliegen nach der eingangs dargestellten Rechtslage diese in Frage stehenden Zahnbehandlungskosten als Kosten der Heilbehandlung iSd § 5 Abs. 3 iVm § 4 der VO der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG.

Laut vorliegendem ärztlichen Sachverständigengutachten vom 21. Juli 2009 wurde bei Sohn Ch. (geb. GT) kurz nach der Geburt ein komplizierter Herzfehler im Sinn einer Fallot'schen Tetralogie festgestellt. Am 11. August 2003 erfolgte die erste Korrekturoperation. Wegen hochgradiger Pulmonalinsuffizienz mit massiver Dilatation des rechten Ventrikels wurde am 23. Mai 2007 eine zweite Operation mit Einsetzen einer Herzklappe (RVPA- Conduit Homocraft) vorgenommen. Eine Endocarditisprophylaxe ist nach wie vor erforderlich. Er ist sehr infektionsanfällig. Eine antibiotischen Therapie ist erforderlich. Eine Zahnsanierung in Allgemeinnarkose ist bei Karies geplant. Laut Untersuchungsbefund bestehen kariöse Zähne. Der Gesamtgrad der Behinderung wurde mit 50 vH festgestellt. Im Schreiben vom 29. Juli

2010 erinnert die Universitätsklinik für Kinder und Jugendheilkunde Salzburg unter Darlegung der Diagnose an die Notwendigkeit einer Endocarditispropylaxe bei gegebener Indikation und weist insbesondere auf eine konsequente Mundhygiene und eventuelle Zahnsanierung hin.

Die Endokarditis ist eine Entzündung der Herzinnenhaut (Endokard), die die Herzhöhlen und den herznahen Anteil der Arterien und Venen auskleidet und auch die Struktur der Herzkappensegel bildet. Ein erhöhtes Risiko, an einer bakteriellen Endokarditis zu erkranken, besteht bei Menschen mit angeborenen oder erworbenen Herzfehlern (insbesondere nach Herzklappenersatz). Komplikationen bei Endokarditis führen zur Zerstörung der künstlichen Herzklappen bzw. zu "Wucherungen und Auflagerungen" (Vegetationen), die der Körper an der entzündeten Stelle im Herzen als "Reparaturvorgang" bildet und die durch das pumpende Herz losgerissen und dann bei ihrem Fluss durch den Blutkreislauf Blutgefäße in den Organen verstopfen. Die häufigsten auslösenden Keime einer Endokarditis sind Bakterien. Karies ist eine bakterielle Infektionskrankheit. Zur Prophylaxe einer bakteriellen Endokarditis ist eine gute Mundhygiene unabdingbar, reduziert diese doch die Keimzahl ständig. Alle zahnärztlichen Maßnahmen, bei denen eine Verletzung des Zahnfleisches möglich ist, sind nachweislich eine hohe Gefahr für die Entstehung einer Endokarditis, weshalb bei allen planbaren Eingriffen bei Patienten mit erhöhtem Endokarditisrisiko eine Prophylaxe wichtig ist.

Besteht nachgewiesenermaßen für den Sohn der Bw. wegen seines angeborenen Herzfehlers bzw. des durchgeföhrten operativen Herzklappenersatzes, eine erhöhte Gefahr an einer bakteriellen Endokarditis zu erkranken, dann ist im Gegenstandsfall schlüssig davon auszugehen, dass die Zahnbehandlungen des Sohnes, wodurch die Möglichkeit einer bakteriellen Infektion ausgelöst durch Karies möglichst hintangehalten werden soll, auf Grund seines angeborenen Herzfehlers in besonderem Maße medizinisch indiziert waren. Dienen aber diese Zahnbehandlungen, und dafür sprechen implizit die vorliegenden ärztlichen Atteste, dem vorrangigen Ziel durch Beseitigung von Infektionsmöglichkeiten (Extraktion bzw. Sanierung kariöser Zähne) dem ansonsten gegebenen hohen Risiko einer Verschlechterung des angeborenen Herzfehlers (bzw. einer Zerstörung der eingesetzten Herzklappe) als Folge einer Entzündung der Herzinnenhaut entgegenzuwirken, dann stehen auf Grund dieser vorliegenden Wechselwirkung zwischen durch Karies ausgelöstem erhöhtem Infektionsrisiko und den bei Herzfehlern auftretenden Komplikationen die Zahnbehandlungskosten des Sohnes zweifelsfrei in einem ursächlichen Zusammenhang mit dessen die Behinderung bildenden Herzerkrankung, zählen doch die in Frage stehenden Zahnbehandlungen zu jenen medizinischen Maßnahmen die vonnöten sind, um dadurch eine Stabilisierung des derzeit bestehenden Krankheits- bzw. Gesundheitszustandes des angeborenen Herzfehlers sicherstellen bzw. eine Verschlechterung zu verhindern. Dem Berufungsvorbringen ist somit beizupflichten, dass im vorliegenden Fall die Kosten der Zahnbehandlungen des Sohnes im

Zusammenhang mit seiner Behinderung stehen. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles entschieden, zählen doch dann die laut Honorarnoten (nach Abzug der von der TGKK refundierten Beträge) angefallenen Kosten der Zahnbehandlung des behinderten Kindes von unbestritten 801,44 € (= 126,80 + 531,40 + 30,12 + 113,12) als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der VO) zu jenen außergewöhnlichen Belastungen, die nicht um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG zu kürzen sind. Dies führt im Ergebnis dazu, dass neben dem Pauschbetrag von 3.144 € die angesetzten "nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen" um die streitgegenständlichen Zahnbehandlungskosten des behinderten Sohnes zu erhöhen sind, während sich reziprok die "Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes" (laut BVE: 1.359,19 €) um den Betrag von 801,44 € verringern. Insoweit war dem Berufungsvorbringen durch Berücksichtigung folgender außergewöhnlicher Belastungen zu entsprechen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (lt. BVE 1.359,19 – 801,44)	557,75 €
Selbstbehalt	557,75 €
Kinderbetreuungskosten	- 162,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes	- 3.144,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (105,28 + 801,44)	- 906,72 €
Kinderfreibetrag für ein haushaltzugehöriges Kind gem. § 106a EStG 1988	- 220,00 €

Über die Berufung war somit spruchgemäß zu entscheiden. Die Bemessungsgrundlagen und der Berechnung der Einkommensteuer ergeben sich aus dem beigeschlossenen Berechnungsblatt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 11. Jänner 2011