



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des s, vertreten durch Mag. Christine Bischof-Fuchs, 6900 Bregenz, Mariahilfstraße 32, vom 4. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Mag. Marina Leeder, vom 16. April 2010 betreffend Einkommensteuer 2006 nach der am 28. Juni 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit wiederaufgenommenem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 16. April 2010 wurden verfahrensgegenständlich vom Berufungswerber (Bw.), einem Zahnarzt, als Betriebsausgaben geltend gemachte € 116,00 Massagekosten wegen Beschwerden im Halte- und Bewegungsapparat vom Finanzamt nicht als solche, sondern als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben, da es sich um eine Berufskrankheit handeln würde. Unter Berufskrankheiten seien grundsätzlich solche Krankheiten zu verstehen, die nach den medizinischen Erfahrungen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Beruf stünden. Bei typischen Berufskrankheiten, das seien solche, die für die betreffende Berufsart typisch seien, gelte der Zusammenhang zwischen Beruf und Erkrankung als erbracht. Voraussetzung für die Geltendmachung von Krankheitskosten als Betriebsausgaben sei eine Verursachung durch die

Berufsausübung. Diese Krankheiten könnten zwei Kategorien zugeordnet werden. Entweder handle es sich um eine Krankheit, die eine typische Berufskrankheit darstelle, oder um eine Krankheit, die zwar keine Berufskrankheit sei, aber nachweisbar eine Folge der Berufsausübung darstelle. Wolfgang Leonhart schreibe in „Arzt und Steuern“, 2. Auflage, S 197: *„Die österreichische Finanzverwaltung anerkennt die zur Linderung oder Heilung der Berufskrankheiten der Ärzte entstehenden Ausgaben als direkte Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung“*. Eine Fundstelle werde nicht angeführt. Im UFS-Erkenntnis vom 27. Juni 2008, RV/2802-W/07, werde formuliert: *„Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht.“* An Erkenntnissen, die denselben Grundsatz aussprechen würden, werde weiters angeführt. VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; BFH 17.4.1980k IV R 207/75, BStBl 1980 II 639. Betriebsausgaben würden dann vorliegen, wenn der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststehen würde und eine typische Berufskrankheit vorliege. Bei einer Sängerin seien offensichtlich Medikamente zur Vorbeugung als Werbungskosten anerkannt worden (FLD, FJ 1992, 15, LS 104/1991). In den bekannten Einkommensteuerkommentaren finde sich nichts Brauchbares. Auf den Seiten 200 und 201 des o.a. Buches würden die typischen Berufskrankheiten der Zahnärzte angeführt, welche Seiten in Kopie gelegt würden. Von den angeführten Beispielen würden die „Haltungsschäden und Brachialien“ zutreffen. Im gegenständlichen Fall sei der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig nachweisbar. Zur beruflichen Bedingtheit der Beschwerden werde erläutert, dass sich die Arbeitshaltung eines Zahnarztes sehr gravierend von jener unterscheide, die bei einer Bürotischarbeit eingenommen werde. Durch die berufsbedingte permanente und dauernde Fehlhaltung komme es zu Blockaden der Wirbelgelenke. Es würden permanent Arbeiten anfallen, bei welchen der Patient nicht entsprechend, also für den Behandler haltungsschonend, gelagert werden könnten. Zum Beispiel bei älteren Patienten, die das aus gesundheitlichen Gründen nicht tolerierten oder bei Schwangeren, wo man sich über einen längeren Zeitraum in derselben Fehlhaltung befinde. Das Vorbeugen zum Patienten und Verdrehen des Körpers seien unnatürliche Haltungen. Die Folge seien schmerzhaft Blockaden der Wirbelgelenke und ebenfalls schmerzhaft Muskelverspannungen, die sich nicht mehr von selbst lösten, mit der Folge von chronifizierten Schmerzzuständen und Bewegungseinschränkungen. Der „worst case“ sei ein Diskusprolaps mit neurologischer Symptomatik, d.h. motorische und sensible Ausfälle der oberen Extremitäten, Schwindel, Kopfschmerz etc. und anhaltende Berufsunfähigkeit. Es seien jetzt schon Bewegungseinschränkungen im Bereich der Halswirbelsäule und Brustwirbelsäule vorhanden, die nur unter Therapie beherrschbar seien. Vor Aufnahme der Berufstätigkeit habe

er diese Beschwerden nicht gehabt und während der Urlaubszeit seien sie auch nicht vorhanden. Prof. Tischler beschreibe in seinem Buch die Folgen langandauernder, berufsbedingter Fehlhaltungen („Konservative Orthopädie-Manuelle Medizin“). Im medizinischen Bereich seien die diesbezüglichen Pathomechanismen seit bereits vielen Jahren bzw. Jahrzehnten anerkanntes medizinisches Allgemeingut. Es würden nur einmal im Jahr 2006 Kosten im Ausmaß von € 118,00 als Betriebsausgabe angesetzt, die anderen Behandlungen seien teils über die GKK abgerechnet, teils selbst bezahlt und nicht als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Der Bw. lege eine Verschreibung zu physiotherapeutischen Behandlungen bei, die vom Amtsarzt der VGKK genehmigt worden seien. Die Verschreibung datiere zwar vom März 2007, die Beschwerden seien jedoch schon seit Jahren gegeben. Die physiotherapeutischen Maßnahmen und Massagen würden regelmäßig zu einer Besserung der Beschwerden führen und vorbeugend wirken, damit keine Verschlechterung eintrete. Beiliegend auch eine Stellungnahme seines Hausarztes Dr. b. Zusammenfassend werde nochmals festgehalten, dass eine ausschließliche Verursachung durch die Berufsausübung gegeben sei und deshalb nach Erachtens des Bw. Betriebsausgaben vorliegen würden.

Als Beweismittel wurde vom Bw. ein „Überweisungsschein für physikalische Behandlung“ der Vorarlberger Gebietskrankenkasse, Zuweisung an c (WP) PHY vom 21. März 2007 vorgelegt. Von Dr. d, praktischer Arzt in e, wurde ein *Chron. multisegmentales Cervicalsyndrom* sowie *Rez. BWS-Blockierungen* diagnostiziert, weshalb 6 Einzelbehandlungen zu 60 Minuten betreffend die Körperregion HWS verschrieben wurden. In der Befürwortung durch den Vertrauensarzt der VGKK wurde die Dauer der 6 Einzelbehandlungen auf 30 Minuten pro Einheit reduziert und mit 27. März 2007 bewilligt.

Weiters hat der Bw. eine „Ärztliche Bestätigung“ von Dr. Thomas b; Facharzt für Kardiologie und Innere Medizin, vom 17. Mai 2010 vorgelegt, die lautet wie folgt:

„Herr Dr. f steht in regelmäßiger Betreuung in unserer Praxis. Es bestehen rezidivierende Beschwerden des Halte- und Bewegungsapparates insbesondere der Kopfgelenke sowie der HWS und der oberen BWS. Diese Beschwerden stehen im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit. Als Zahnarzt ist Herr Dr. g wiederholt länger anhaltenden Fehlhaltungen im Bereich der oberen Wirbelsäule ausgesetzt. Dies geht mit schmerzhaften Bewegungseinschränkungen einher und kann zu ernsthaften irreparablen Schäden des Halte- und Bewegungsapparates führen. Als gravierendste klinische Manifestation können Bandscheibenvorfälle im besonders ungünstigen HWS Bereich auftreten, die sich in der Folge zu schwerwiegenden Einschränkungen bis zur Berufsunfähigkeit führen können. Als Therapie

akuter schmerzbedingter Bewegungseinschränkungen und zur Prophylaxe von Langzeitschäden ist eine regelmäßige physikalisch-physiotherapeutische Therapie indiziert."

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2010 wird im Wesentlichen angeführt, dass der Bw. als Zahnarzt ein Betätigungsfeld habe, das aufgrund gewisser Belastung zum Ausbruch der Beschwerden beigetragen habe. Laut Studien, u.a. vom Bundessozialgericht vom 2. April 2009, handle es sich bei Hauterkrankungen und Erkrankungen der Atemwege um typische Berufskrankheiten von Zahnärzten. Da es sich also nicht um eine typische Berufskrankheit von Zahnärzten handle, die bei einer Vielzahl von Berufstätigen dieser Sparte vorkomme, könnten die Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe subsumiert werden.

Hierauf hat der Bw. durch seine steuerliche Vertretung Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ergänzend dargelegt, das Finanzamt habe nicht begründet, warum es an der Typizität der Krankheit fehle. Es nehme nicht dazu Stellung, ob vom Bw. geschilderten Beschwerden im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauches charakteristisch für eine bestimmte Sparte gelten würden. Die Tatsache, dass Haltungsschäden beim Bundessozialgericht nicht als Berufskrankheit anhängig gewesen seien, bewaise alleine noch gar nichts. Betriebsausgaben seien auch dann gegeben, wenn zwar keine typische Berufskrankheit vorliege, aber nachweisbar eine Folge der Berufsausübung gegeben sei. Die Berufsgruppe der Zahnärzte arbeite unter einem besonders hohen Risiko bezüglich des Halte- und Bewegungsapparates, und hier insbesondere im Bereich der Halswirbelsäule unter Mitbeteiligung der Kopfgelenke. Eine permanent unphysiologische Arbeitshaltung führe zu mannigfaltigen Beschwerden wie Schmerzen und schmerzhafte Bewegungseinschränkungen besonders im Kopf/Halsbereich. Bei Chronifizierung könnten durch Behinderung der cerebralen Blutzirkulation höchst unangenehme Schwindelattacken auftreten, verbunden mit Übelkeit durch Minderversorgung im Gehirn mit Sauerstoff, welche Gleichgewichtsstörungen ebenfalls bereits aufgetreten seien. Am Halteapparat entstünden durch diese Fehlbelastungen Bandscheibenvorfälle mit schwerwiegenden gesundheitlichen Einschränkungen, auch bis zur Berufsunfähigkeit führend, sowie radiologisch nachweisbare Abnützungen an den knöchernen Strukturen, den Wirbelkörpern. Die Pathomechanismen seien seit langem bekannt und in medizinischen Fachkreisen etabliert. Ebenso die Berufsgruppen, die gehäuft bzw. typischerweise mit diesen konfrontiert seien. Selbstverständlich würden die gleichen Pathomechanismen auch für andere Tätigkeiten mit unphysiologischer Arbeitshaltung gelten, doch sei die beschriebene Haltung typisch für die Tätigkeit des Zahnarztes, auch nach Ansicht der Allgemeinheit. Stehe ein Mensch aufrecht da,

so belaste er gleichmäßig die gesamte Wirbelsäule. Wenn sich der Oberkörper aus der Mittellinie, meistens nach ventral (vor) verlagere, nehme der Belastungsdruck auf bestimmte Anteile des Halteapparates nicht linear sondern exponentiell zu. OA Dr. R. Widhalm beschreibe die Haltungsschäden der Zahnärzte in Heft 4 der österreichischen Zahnärztezeitung vom April 1989 in einer ähnlichen Form, *„Speziell die Arbeit an den oberen Molaren erfordert eine unphysiologische Arbeitshaltung für die Zahnärzte. Vor allem die Torsion und die Bewegung des Rumpfes stellen eine starke Belastung für den menschlichen Körper dar.“* Weiters sage Dr. Widhalm, dass die Behandlungsmöglichkeiten durch neue technischen Fortschritte stark verbessert worden seien, wie z.B. vielseitig verstellbare Behandlungsstühle. Trotzdem sei eine optimale Arbeitsposition für einen Zahnarzt von hoher Priorität. Besonders heikel sei die Situation an der Halswirbelsäule, da diese schon frühzeitig Veränderungen aufweise, die allerdings erst viel später durch Röntgenuntersuchungen bemerkt werden könnten. Auch würden die Schmerzen viel früher auftreten, als da scheinbar ein Schmerzauslöser bestehe. Mögliche Schäden seien Bandscheibenvorfälle oder Bandscheibenvorwölbungen. Natürlich würde es noch weitaus mehr Krankheiten, die für einen Zahnarzt typisch seien geben, und genau diese Arten von Krankheiten würden als Berufskrankheiten von Zahnärzten oder Dentisten angesehen und auch so behandelt. Um einen Haltungsschaden zu korrigieren, sollte früh mit der Behandlung begonnen werden, da die Erfolgschancen dadurch erhöht würden. Empfehlenswert seien physikalische Therapien, wie z.B. Massagen, Akupunktur, Wärmeapplikationen, etc., aber auch Ausgleichssport, vor allem das Schwimmen. Zur rechtlichen Situation werde erläutert, dass Krankheitskosten nach der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzeln in jenem Beruf hätten, der die Einnahmen vermitteln würde, um als Betriebsausgaben berücksichtigt werden zu können. Ursache und Wirkung müssten nach den Erfahrungen des täglichen Lebens, also in typischer Betrachtungsweise, mit einer gewissen Regelmäßigkeit bzw. Häufigkeit miteinander verbunden sei. Würden natürliche Personen befragt werden, um zu erforschen, ob Haltungsschäden oder Hautkrankheiten für eine Zahnarzt typisch seien, so sei es nach Erachtens des Bw. denkunmöglich, dass diese Hautkrankheiten überwiegend genannt würden. Im Falle seiner Rückenprobleme seien diese ausschließlich durch die Berufstätigkeit bedingt, weil der Bw. diese vor seiner Berufsausübung nicht hatte und sie auch während seines Urlaubes wegfallen würden. Er habe diese Beschwerden zum erstenmal im letzten Drittel seiner Ausbildungszeit gehabt. Nach seiner Facharztprüfung sei er mit der Einrichtung seiner Ordination beschäftigt gewesen, sodass er längere Zeit nicht an Patienten gearbeitet habe. In der Folge sei es zu einem mehr oder weniger vollständigen Verschwinden der gegenständlichen Beschwerden gekommen, wobei er sehr viel Ausgleichssport betrieben habe bzw. betreibe, insbesondere Schwimmen und Gymnastik und er habe auch seinerzeit

professionelle Hilfe in Anspruch genommen. Nach Wiederaufnahme seiner Tätigkeit als Zahnarzt seien diese Beschwerden langsam aber stetig zurückgekehrt. Linderung oder Verzögerung habe er durch Physiotherapie und entsprechende Eigeninitiative erreicht. Auch sei ihm von verschiedenen Physiotherapeuten/Heilmasseuren unabhängig voneinander bestätigt worden, dass er nicht ihr einziger Zahnarzt in Behandlung wäre und dass seine Beschwerden typisch für seinen Berufsstand seien, was für einen Fachmann mit entsprechender Kenntnis der Pathomechanismen auch nachvollziehbar sei. Er kenne auch viele Kollegen, die permanent an sich arbeiten müssten, um die Schmerzen zu lindern. Statistische Untersuchungen der Ärzte- bzw. Zahnärztekammer gebe es leider nicht. Herr Mag. Leonhart habe die Fundstelle zu dem Satz *„Laut einer Untersuchung des Freien Verbandes der Zahnärzte leiden 82 % der niedergelassenen Zahnärzte an berufsbedingten Krankheiten, 64 % haben Erkrankungen im Bereich der Wirbelsäule.“* nicht nennen können. Zusammenfassend werde nochmals festgehalten, dass eine ausschließliche Verursachung durch die Berufsausübung gegeben sei, und die Beschwerden bis zur Berufsunfähigkeit führen könnten. Mittlerweile seien die Beschwerden dergestalt, dass sie einer kontinuierlichen Therapie bedürften. Deshalb bestehe kein Zweifel daran, dass die Selbstbehalte von Therapiekosten und solche, die vom Steuerpflichtigen selbst getragen würden, Betriebsausgaben darstellen würden.

In der am 28. Juni 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend bzw. teilweise wiederholend im Wesentlichen angeführt, dass der Bw. neben der Zahnarztausbildung, beinhaltend die Ausbildung zur Kieferheilkunde, die Ausbildung zum Facharzt für allgemeine Medizin absolviert habe, wobei er noch zusätzlich über eine Sonderausbildung für manuelle Therapie hinsichtlich Störungen und Erkrankungen des Bewegungsapparates verfüge. Es sei zudem medizinisches Allgemeingut, dass Fehlhaltungen zu Strukturstörungen von Bändern, Muskeln und Gelenken führen würden. Als Zahnarzt arbeite man in einer Fehlhaltung hinsichtlich des Stellapparates, das seien die für die Statik verantwortlichen Muskeln. Es komme auch zu Wirbelblockaden. Der Bw. betreibe daheim Eigentherapie in Form von Gymnastik. Neurologische Reizungen, welche auf die Muskeln gehen würden, würden zu Gelenksstörungen führen. Dagegen würden einerseits Analgetika (Schmerzmittel), andererseits bei Muskelstörungen eine Muskellösung, welche die Gelenke mobilisiere, helfen. Die statische Position sei Gift für den Halteapparat, die dynamische Position sei kein Problem. Die Beschwerden würden sich in Schmerzen und Bewegungseinschränkungen äußern. Es handle sich um ein permanentes Beschwerdebild, schmerzlich auch im Kopfgelenk- und Halswirbelsäulengelenkbereich. Der Bw. arbeite trotzdem durch, weil er sich darum kümmere. Dies erfolge durch entsprechende Therapie, d.h. Physiotherapie, Massagen zur Lösung der Muskelspannung und Mobilisierung der Gelenkblockaden, womit er sich seine Arbeitsfähigkeit

erhalte. 80 % seiner Tätigkeit verbringe er in dieser Fehlhaltung. Im Grunde sei es egal, ob er die 9 Uhr oder 12 Uhr Position einnehme. Im Oberkieferbereich könne man nicht haltungsgerecht arbeiten. Beim Operieren könne man nicht über den Spiegel schauen. Am Ende des Tages spüre er das im Nacken. Die tägliche Arbeit der Zahnärzte gehe einfach nicht in Schonhaltung. Es sei eine berufsbedingte Einschränkung. Er habe früher keine diesbezüglichen Probleme gehabt, erst ab ca. dem Jahr 2000. Trotzdem habe er den Zahnarztberuf ergreifen wollen, er versuche eben die schlechten Auswirkungen zu vermeiden. Er kenne Kollegen, die auch in therapeutischer Behandlung seien, nicht nur im Kopf- und Halsbereich, sondern auch im Lendenbereich. Er mache viel Eigentherapie, Sport etc.. Rückenschmerzen seien sicher ein großes Allgemeinthema, er glaube aber auch, dass die Berufsgruppe der Zahnärzte überdurchschnittlich davon betroffen sei. Im Urlaub finde jeweils eine Verbesserung der Situation statt. Die € 118 würden 2 Massageeinheiten entsprechen. Es sei ihm nicht mehr erinnerlich, was es noch für andere Behandlungskosten 2006 gegeben habe. Er habe die Massagebehandlungen damals nicht in der jetzigen Regelmäßigkeit, d.h. einmal pro Woche durchführen lassen, sondern nur bei Rotationseinschränkungen im Kopf. Es würden keine weiteren als die vorgelegten Beweismittel vorliegen. Es würde keine Bescheinigung/Gutachten etwa eines Orthopäden oder Osteopathen über den berufsbedingten Zusammenhang seiner Beschwerden im Kopfgelenk und HWS-Bereich, insbesondere der Intervertrebralgelenke vorliegen. Ein Facharzt für Kardiologie und Innere Medizin wie Dr. b könne so einen Zusammenhang auch erkennen, wie aus der ärztlichen Bestätigung vom 17. Mai 2010 hervorginge. Weiters verweise er auf den Überweisungsschein für physikalische Behandlung der VGKK vom 21. März 2007. Der Bw. betone nochmals, dass er privat keine Fehlhaltungen habe, er sei sportlich sehr versiert, er wisse, was er beim Dehnen tue. Er arbeite im Grunde mit dem Unterarm. Wie schon ausgeführt, sei das Problem die Statik, nicht die Dynamik. Er müsse in dieser statischen Position verharren, bei einer Zahnschleifung etwa eine halbe Stunde, wobei er auch die Position von der Seite her nicht wechseln könne. Man könne diese Intensität nicht etwa mit Büroarbeit vergleichen. Dieser Vergleich sei nicht zulässig, weil konzeptionell völlig unterschiedlich obwohl natürlich auch bei solchen Tätigkeiten in Fehlhaltungen gearbeitet werde. Er glaube, dass die Beherrschbarkeit der Körperhaltung dort besser sei. Medizinisch gesehen sei die Kausalität und Kausalkette seiner Beschwerden und die damit verbundene Therapie zur Erhaltung der Arbeitsfähigkeit unstrittig. Auch das die Beschwerden typisch für diese Art der Tätigkeit, also typisch für einen Zahnarzt seien.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. brachte abschließend vor, dass sie die Erfahrung hätte, dass auch andere Zahnärzte unter den Problemen des Bw. leiden. Sie denke, dass die Beschwerden ausschließlich durch den Beruf gekommen seien. Es gehe hier um das Prinzip.

Nach Zusendung des Protokolls wurde vom Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass insbesondere Fehlhaltungen zu erhöhter Muskelaktivität mit einem sogenannten Hypertonus (überhöhte Muskelspannung) führen. In der Folge komme es über nervale (=neurologische Reizung) Regelkreise zu weiterer Muskelanspannungen/Muskelverspannungen und zu Gelenkblockaden, was wiederum zu schmerzhaften Bewegungseinschränkungen führen würde, wie in seinem Fall zu schmerzhaften Bewegungseinschränkungen der Kopfgelenke und der Gelenke der Halswirbelsäule. Neurologische Reizungen, welche auf die Muskeln gehen würden, würden zu Gelenkstörungen führen, welche die Gelenke mobilisiere und den Regelkreis unterbreche, solange bis neuerliche Fehlhaltungen und Überbeanspruchung in Fehlhaltung diesen Regelkreis wieder in Gang setzen würde. Daher auch die immer wiederkehrende Symptomatik der Beschwerden. Zum Verlauf der mündlichen Verhandlung werde noch angemerkt, dass seine Beschwerden selbstverständlich mittels klinischer Untersuchung durch qualifiziertes Personal objektiv verifizierbar seien. Die Vertreterin des Finanzamtes habe zudem keine Argumente für die Abweisung der Berufung präsentieren können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob Krankheitskosten bzw. Massagekosten, die dem Bw. unbestrittenermaßen im Jahr 2006 erwachsen sind, als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt werden könnten.

Nach herrschender Ansicht können Krankheitskosten eines Steuerpflichtigen gemäß § 34 EStG 1988 jedenfalls als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, soweit es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

Der Bw. will nunmehr im Rechtsmittelweg Krankheitskosten in Form von Massagekosten in Höhe von € 118,00 als Betriebsausgaben qualifiziert wissen.

Der Unabhängige Finanzsenat führt einleitend hierzu aus:

Berufskrankheiten nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG):

§ 177 (1) Als Berufskrankheiten gelten die in der Anlage 1 zu diesem Bundesgesetz bezeichneten Krankheiten unter den dort angeführten Voraussetzungen, wenn sie durch Ausübung der die Versicherung begründenden Beschäftigung in einem in Spalte 3 der Anlage bezeichneten Unternehmen verursacht sind. Hautkrankheiten gelten nur dann als Berufskrankheiten, wenn und solange sie zur Aufgabe schädigender Tätigkeiten zwingen. Dies gilt nicht, wenn die Hautkrankheit eine Erscheinungsform einer Allgemeinerkrankung ist, die

durch Aufnahme einer oder mehrerer der in der Anlage 1 angeführten schädigenden Stoffe in den Körper verursacht wurde.

(2) Eine Krankheit, die ihrer Art nach nicht in Anlage 1 zu diesem Bundesgesetz enthalten ist, gilt im Einzelfall als Berufskrankheit, wenn der Träger der Unfallversicherung auf Grund gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse feststellt, dass diese Krankheit ausschließlich oder überwiegend durch die Verwendung schädigender Stoffe oder Strahlen bei einer vom Versicherten ausgeübten Beschäftigung entstanden ist; diese Feststellung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Zustimmung des Bundesministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales.

Bei einer Berufskrankheit handelt es somit um eine Krankheit, die durch die berufliche (versicherte) Tätigkeit verursacht worden ist und nach dem geltenden Recht auch formal als Berufskrankheit anerkannt wird. Als solche Krankheiten gelten im österreichischen Recht die in der Anlage zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) vom 9. September 1955 bezeichneten Krankheiten. Sie müssen durch Ausübung der die Versicherung begründenden Beschäftigung in einem in der Anlage bezeichneten Unternehmen verursacht sein.

Wie aus Abs. 2 leg.cit. ersichtlich können jedoch auch Krankheiten, die nicht in der Liste enthalten sind, als „Wie“-Berufskrankheiten anerkannt werden, wenn aufgrund gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse feststeht, dass eine Krankheit ausschließlich oder überwiegend *durch die Verwendung schädigender Stoffe oder Strahlen bei einer vom Erkrankten ausgeübten Beschäftigung entstanden ist*, wobei die Entscheidung darüber der jeweils zuständige Unfallversicherungsträger mit Zustimmung des Bundesministers für Arbeit, Gesundheit und Soziales trifft.

Wie sich aus dem o.a. ergibt, handelt es sich bei einer „Berufskrankheit“ um einen Rechtsbegriff und nicht um einen medizinischen Fachbegriff. Eine Erkrankung, die nach medizinisch-naturwissenschaftlichen Erkenntnissen beruflich bedingt ist, ist nicht zwangsläufig zugleich eine Berufskrankheit. Vielmehr muss das Krankheitsbild auch von der Rechtsordnung als Berufskrankheit anerkannt sein. Die Unterscheidung ist insofern von Bedeutung, als anerkannte Berufskrankheiten durch die Sozialversicherung finanziell entschädigt werden, wobei eben das Listenprinzip gilt.

Die Einschränkung der Berufskrankheiten auf die Anlage 1 des § 177 ASVG dient demzufolge dazu, um die *Berufskrankheiten* von den sogenannten *Volkskrankheiten* abzugrenzen, welche jedermann unabhängig von der jeweilig ausgeübten Berufstätigkeit treffen können.

Unbestrittenermaßen handelt es sich bei den vom Bw. angeführten Leiden um keine in der Liste für Zahnärzte angeführte Berufskrankheit, wobei die derzeitige Anlage 1 des ASVG dem Stand 1. Jänner 2013 entspricht.

Der Unabhängige Finanzsenat führt weiters aus:

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Es ist dabei nicht zu prüfen, ob die Krankheit durch Unachtsamkeit oder durch selbstverschuldete Gefährdung verursacht worden ist. Daher sind auch Folgekosten berücksichtigungsfähig. Krankheitskosten sind nur dann keine außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgabe oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine *typische Berufskrankheit* handelt oder der *Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig* feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142, hier: Die bei einem Regisseur, Schauspieler und Werbesprecher infolge einer defekten Zahnprothese auftretenden Sprechstörungen dürfen *ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen kommen*, so beispielsweise nur beim „Mikrophonsprechen“ erkennbar sein).

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie die Erhaltung der Gesundheit (Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78, Z 1., 2. „Krankheitskosten“).

Zunächst ist festzustellen, 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 können nur die in der Folge zitierten Gesetzesbestimmungen der §§ 4 Abs. 4 bzw. 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988 sein:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Diese beiden zitierten Gesetzesbestimmungen, die etwa in Bezug auf Krankheitskosten einen weitgehenden Abzug dieser Aufwendungen zulassen würden, werden durch die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 EStG 1988, in welchem die nichtabzugsfähigen Aufwendungen

und Ausgaben definiert werden erheblich eingeschränkt. Die hier verfahrenswesentlichen Bestimmungen lauten wie folgt:

§ 20 Abs. 1 Z 1 leg. cit. führt bei den einzelnen Einkünften als nicht abzugsfähige Posten zunächst an:

"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."

§ 20 Z 1 EStG 1988 spricht somit 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.

§ 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, woraus das sog. "Aufteilungsverbot" abgeleitet wird. 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 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, ÖStZ 1984, S. 1ff).

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass Krankheitskosten grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehören, sie aber als Betriebsausgaben/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 ihre Wurzeln in jenem Beruf haben, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden zu können.

Um einen Umstand als "typisch" qualifizieren zu können, muss dieser im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauches als charakteristisch bzw. kennzeichnend für eine bestimmte Art bzw. Sparte, der er zugeschrieben werden soll, sein.

Wenn nun der Bw. die „*Ärztliche Bestätigung*“ aus dem Jahr 2010 von Herrn Dr. b als Beweismittel vorlegt, so wird deren Inhalt insoweit nicht in Zweifel gezogen, als er die Beschwerden im Bewegungsapparat beschreibt und ein Zusammenhang der Beschwerden mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. als Zahnarzt aufgezeigt wird. Auch geht aus dem „*Überweisungsschein für physikalische Behandlung*“ aus dem Jahr 2007 hervor, dass der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (ein Jahr danach) jedenfalls unter einem chronischen multisegmentalen Cervicalsyndrom sowie rezidivierenden Brustwirbelsäule-Blockierungen gelitten hat.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt überdies die medizinisch wissenschaftlichen Ausführungen hinsichtlich der Auswirkungen von Fehlhaltungen in den Berufungsschriftsätzen nicht in Frage.

Logischerweise gelten diese Ausführungen aber praktisch für alle Berufe, in welchen körperliche Zwangshaltungen über einen gewissen Zeitraum eingehalten werden müssen.

Es ist eine Tatsache, dass viele andere Berufsgruppen ebenfalls einem diesbezüglichen Risiko ausgesetzt sind, weil sie eine gebückte/gebeugte Körperhaltung bei ihrer Ausübung bedingen. Als Beispiele seien hier praktisch jede Art von Fließbandarbeit, aber auch die Arbeitshaltung von Schneidern, Uhrmachern, Schuhmachern, Goldschmieden, ja fast jede Art von manueller Arbeit erwähnt. Nicht übersehen werden darf auch, dass nahezu jede Tätigkeit in einem Büro durch die zum PC und dem Keyboard zwangsläufig zugeneigte Kopfhaltung ebenfalls nicht in aufrechter Haltung stattfindet. Bei diesen Tätigkeiten ist jedenfalls auch ein statisches Moment gegeben, das nicht fortwährend durch Rotation bzw. durch Unterbrechung der Arbeit abgeändert werden kann. Überdies sieht es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass Zahnärzte in der Regel nicht ständig statisch gebeugt einem Patienten zugewendet stehen, sondern dass sie ihre Haltung in einem Großteil der Fälle durch einen Zahnarztstuhl optimieren können. Zudem gehören Tätigkeiten wie z.B. Instrumentenwechsel, Auswertung von Röntgenbildern, Verschreibung von Medikamenten, Vor- und Nachgespräche mit den Patienten sowie Telefonate und somit Tätigkeiten die nicht zwangsläufig eine statisch stehende Haltung erfordern, zum beruflichen Alltag eines Zahnarztes.

Hier von einer die Berufsgruppe der Zahnärzte treffenden erhöhten Belastung zu sprechen wäre demzufolge nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz verfehlt, sind doch zahlreiche andere Berufsgruppen ebenfalls mit einer Haltungsproblematik konfrontiert. Ein Indiz hierzu ist überdies der Umstand, dass in der Anlage 1 des § 177 ASVG Störungen im Bewegungsapparat nicht als Berufskrankheit von Zahnärzten aufgeführt werden.

Die Berufskrankheit ist überdies von der arbeitsbedingten Krankheit abzugrenzen. Darunter sind Krankheiten zu subsumieren, die in ihrer Entstehung und Entwicklung durch die berufliche Belastung als einem Faktor unter mehreren gefördert bzw. verschlimmert werden, ohne dass jedoch der Kausalzusammenhang so eindeutig wie bei den Berufskrankheiten geklärt wäre.

Bei Leiden/Schäden im Bewegungsapparat handelt es sich zweifellos – auch das entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung – um eine der überhaupt häufigsten Allgemeinleiden. Tatsache ist zudem, dass im Zuge der Alterung, die bereits mit ca. 20 Jahren einsetzt, Abnützungserscheinungen am gesamten Organismus, unter anderem im Bewegungsapparat auftreten. Auch sind Haltungsschäden samt den entsprechenden negativen Folgen sogar schon bei (Schul)Kindern ein allgegenwärtiges Dauerthema. Neben beruflichen Einwirkungen spielen hier mit Sicherheit auch die individuelle Lebensführung, die teilweise beeinflussbare, teilweise zufällige persönliche Konstitution und Disposition und das Zusammenwirken von beruflichen und nichtberuflichen Faktoren eine Rolle.

Es kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher überhaupt kein Zweifel daran bestehen, dass es sich gerade bei den vom Bw. vorgebrachten Schmerzen des Bewegungsapparates (Kopf-, Hals-, Rücken- und Lendenwirbelschmerzen) der allgemeinen Lebenserfahrung nach um eine sogenannte *Volkskrankheit* handelt, mit mannigfaltigen Ursachen, die praktisch jedermann unabhängig vom Alter oder von der Art der Berufstätigkeit oder auch Nichtberufstätigkeit treffen können, also keineswegs typisch gerade für die Berufsgruppe der Zahnärzte ist.

Demzufolge handelt es sich nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates bei der Krankheit des Bw. um Leiden, die zwar hinsichtlich der Entstehung und Entwicklung durch die berufliche Belastung als einem Faktor unter mehreren gefördert/verschlimmert werden können bzw. eine berufliche Mitveranlassung bestehen kann, ohne dass jedoch der Kausalzusammenhang so eindeutig wie bei den typischen Berufskrankheiten geklärt wäre bzw. eine solche Krankheit vorliegt.

Insgesamt konnte daher kein ausschließlich beruflich veranlasster Zusammenhang der vom Bw. als Betriebsausgaben beantragten Krankheitskosten dargetan werden, sodass diese Aufwendungen auf Grund der obigen Ausführungen nicht als Betriebsausgaben, sondern allgemein aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung Berücksichtigung zu finden hatten und dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden konnte.

Feldkirch, am 16. Juli 2013