



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 11. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ADir. Martin Paulovics, vom 8. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte der als Schuldirektor und Bürgermeister tätige Bw. unter der dem Titel Zahnarztkosten einen Betrag von 1.200 € als Werbungskosten tätig, wobei ergänzend angeführt wurde, dass es sich hierbei um 60% der tatsächlich angefallenen Kosten handle.

Nachdem der Bw. zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2008 veranlagt worden ist, vertrat das Finanzamt in dem Hand in Hand mit einer bescheidmäßigen Aufhebung gemäß 299 Abs. 2 BAO einhergehenden Neuveranlagung der Einkommensteuer 2008 die Auffassung, dass es sich bei den Kosten für die Zahnbehandlung um einen auf der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 fußenden Mischaufwand handle, welcher ertragsteuerlich nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sei.

Gegen den mit 8. Jänner 2010 datierten Einkommensteuerbescheid 2008 wurde mit Schriftsatz vom 11. Februar 2010 Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass die Kosten für Zahnimplantate in der Person des Bw. insoweit nicht als Mischaufwand zu qualifizieren sei, da dieser in seiner Eigenschaft als Bürgermeister in der sowohl öffentlich- als auch medienpräsent sein müsse.

Demzufolge sei ein entsprechender Auftritt und Aussehen als Standard anzusehen.

Sollte das Entgegenkommen, des Bw. nicht die volle Höhe der Zahnarzkosten angegeben zu haben, zu Erlassung des angefochtenen Bescheides geführt haben, sei der Bw. bereit auch die restlichen Kosten zusätzlich anzuführen um eine „Mischaufwendung“ zu vermeiden.

Abschließend gab der Bw. bekannt, dass die Tätigung der zahnärztlichen Behandlung in diesem Aufwand allein in der exponierten politischen Tätigkeit begründet gelegen sei.

Mit Vorhalt vom 26. Februar 2010 wurde dem Bw. unter anderem mitgeteilt, dass ein Abzug der unter die Rubrik Krankheitskosten fallenden Zahnarztbehandlungskosten als Werbungskosten nur im Falle das Vorliegens einer typischen Berufskrankheit zum Tragen komme.

Demzufolge werde der Bw bis zum 10. April 2010 zur Nachreichung der Zahnarztrechnung, respektive um eine Stellungnahme des Arztes, ob die Behandlung aus medizinischen bzw. aus kosmetischen Gründen erfolgt sei, ersucht.

Der Vollständigkeit halber ist anzuführen, dass der Vorhalt in der Folge unbeantwortet geblieben ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach herrschender Ansicht können Krankheitskosten eines Steuerpflichtigen gemäß § 34 EStG 1988 jedenfalls als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, soweit - darauf weist der Gesetzgeber in § 34 Abs. 1 leg. cit. explizit hin ! - es sich bei diesen Aufwendungen nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

Darauf beruft sich der Berufungswerber, wenn er nunmehr im Rechtsmittelweg seine Krankheitskosten als Werbungskosten qualifiziert wissen will.

Zuzustimmen ist ihm zunächst darin, dass nach herrschender Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis Krankheitskosten dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn sie aus einer typischen Berufskrankheit resultieren oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 78 zu § 34, Stichwort "Krankheitskosten", VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Zwecks Klärung der Frage, ob nun im gegenständlichen Fall eine dieser genannten Voraussetzungen vorlag, ist zunächst zu durchleuchten, warum Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis übereinstimmend diese Kriterien der "typischen Berufskrankheit" bzw. des "eindeutigen Zusammenhangs 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 § 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988 sein:

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

Diese zitierte Gesetzesbestimmung, die etwa in Bezug auf Krankheitskosten einen weitgehenden Abzug dieser Aufwendungen zulassen würden, werden durch die Anordnung des § 20 Abs. 1 EStG 1988, wo die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben definiert werden, relativiert.

So werden in § 20 Abs. 1 Z 1 leg. cit. als bei den einzelnen Einkünften nicht abzugsfähige Posten zunächst angeführt:

"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."

Die Bestimmung des § 20 EStG Z 1 1988 spricht 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).

Die genannten Aufwendungen werden allerdings nur dann von § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 umfasst, wenn diese ausschließlich in der Privatsphäre anfallen.

Erst die Norm des § 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.

Lehre und Rechtsprechung leiten hieraus das sog. "Aufteilungsverbot" ab.

Dieses wiederum bedeutet, dass 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, dieser Teil als Werbungskosten abzugsfähig ist.

Ist eine Trennung im obigen Sinn hingegen 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 (oft sehr schwierigen !) 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, in: ÖStZ 1984, S. 1ff).

Vor diesem Hintergrund sind herrschende Lehre und Rechtsprechung zu betrachten, wenn sie davon ausgehen, dass Krankheitskosten grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehören, sie aber als 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 (also in typischer Betrachtungsweise) ihre Wurzeln in jenem Beruf haben oder der Zusammenhang mit jenem Beruf muss eindeutig feststehen, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) berücksichtigt werden zu können.

Im gegenständlichen Fall will der Bw. seine Gebissanierung als Werbungskosten berücksichtigt wissen.

Vorweg wird festgehalten, dass die primäre Funktion des Gebisses und somit die vorgenommene Gebissanierung – und zwar auch unabhängig von der beruflichen Stellung des Bw. als Bürgermeister - auch den privaten, höchstpersönlichen Bereich betrifft.

Gerade bei Aufwendungen von Gebissanierungen eines Steuerpflichtigen gilt es im Einzelfall jene Grenze zwischen dem Bereich, der noch deren Qualifikation als berufsspezifische Werbungskosten erlaubt, und jenem, der schon deren Zuordnung zu den Kosten der privaten Lebensführung gebietet, zu ziehen.

Festgehalten wird, dass nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates von einer im vorliegenden Fall von einer typischen Berufskrankheit nicht auszugehen ist, zumal eine solche vom Bw. nicht behauptet wurde, respektive dieser auch der Aufforderung des Finanzamtes eine Stellungnahme des behandelnden Zahnarztes, wonach die Zahnimplantierung auf rein medizinischer Indikation basiert habe, nachzureichen nicht nachgekommen ist.

Zusammenfassend vermag daher die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Nichtanerkennung der Zahnarztkosten von 1.200 € als Werbungskosten keine

Rechtswidrigkeit zu erkennen und war demzufolge dem Berufungsantrag des Bw. eine Absage zu erteilen.

Die Aufwendungen sind vielmehr im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung zu erfassen, mit der Maßgabe, dass der in der Bestimmung des § 34 Abs. 4 EStG 1988 normierte Selbstbehalt Berücksichtigung zu finden hat.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Selbstbehalt im gegenständlichen Fall 6.951,18 € (Gesamtbetrag der Einkünfte 65.453,56,€ + Sonstige Bezüge KZ 220 13.230,02 € - SV Beiträge für sonstige Bezüge KZ 225 1.348,24 € - Kirchenbeitrag 100 € * 9%) beträgt haben die im Ausmaß von 1.200 € getätigten Aufwendungen keine Auswirkungen auf die Berechnung der Einkommensteuer.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 12. September 2011