

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache

**P P.**, Wien, über die Beschwerde vom 05.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 11.08.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

### **Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer Professor P P. (im Folgenden Bf.) war im Streitjahr 2014 als Musikprofessor am Musikinstitut beim Magistrat Wien (Posaune) und als Posaunist bei der Konzert GmbH beschäftigt. Als Posaunist war er von 28.05. bis 25.09. arbeitsunfähig gemeldet und erhielt Krankengeld.

In seiner Einkommensteuererklärung machte er Werbungskosten für Zahnimplantate iHv 100 Euro geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid 2014** berücksichtigte das Finanzamt diesen Betrag als außergewöhnliche Belastung wobei es einen Selbstbehalt von 60 Euro in Abzug brachte. Damit minderte der über den Selbstbehalt hinausgehend Betrag von 40 Euro die Steuerbemessungsgrundlage.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass es sich bei den Aufwendungen um so genannten „Mischaufwand“ handle, der sich nicht einwandfrei in berufliche Nutzung und Lebensführung trennen lasse. Ein solcher Aufwand ist nach der Rechtsprechung es VwGH zur Gänze nicht abzugsfähig.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** erläuterte der Bf., dass nach einem Gutachten des behandelnden Zahnarztes Herrn Univ.-Prof. Dr. A nur diese Art der Behandlung den Bf. ermächtigt hat, seinen Beruf als Posaunist weiter auszuüben. Als der Bf. sich Implantate setzen ließ, ging es ihm um die Sicherung und Erhaltung seiner Einnahmen als Posaunist, was Herr Professor Dr. A auch bestätigt. Keine andere Behandlungsmethode hätte ihn in die Lage versetzt weiterhin Posaune zu spielen.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** begründete das Finanzamt damit, dass der Werbungskostenbegriff des § 16 EStG in mehrfacher Hinsicht zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben im Sinne des Einkommensteuerrechts abzugrenzen ist. Vor allem ist auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG zu verweisen, wonach Kosten der Lebensführung nicht abzugfähig sind, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen (sogenanntes Aufteilungsverbot; vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III B, Tz 3 zu § 16). Aufwendungen zur Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel betreffen stets auch die allgemeine Lebensführung. Nicht jeder Aufwand, der mit den Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung steht, kann abgezogen werden. Auszuführen ist, dass die gegenständlichen Ausgaben nicht nur das Erwerbsleben, sondern auch das "Privatleben", somit die Lebensführung als solche, betreffen.

Im dagegen eingebrachten **Vorlageantrag** führte der Bf aus:

„In der Beschwerdevorentscheidung wurde das ärztliche Gutachten, wonach Herr Prof. P. ohne Implantate seinen Beruf nicht mehr ausüben hätte können, völlig ignoriert. Wäre er nicht Posaunist, hätte er sich in Bezug auf sein Zahnpproblem für eine von der Krankenkasse bezahlte Brücke (wie vom Arzt dargelegt) entschieden. Das wäre dann unter § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG gefallen. Zum Werbungskostenbegriff ist die RZ 4030 EStR zu erwähnen, wonach Werbungskosten objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen (ist der Fall) und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (ist der Fall) und nicht unter § 20 EStG fallen (ist nicht der Fall wie oben beschrieben). Fakt ist laut ärztlichem Gutachten, dass Herr Prof. P. ohne Implantate, die ohne diesen Beruf nicht notwendig gewesen wären, es hätte eine Brücke gereicht, seinen Beruf nicht weiter ausüben könnte = Sicherung der Einnahmen laut Definition von Werbungskosten.“

Gemeinsam mit der Vorlage legte das Finanzamt die Beantwortung eines Ergänzungsersuchens anlässlich des Erstbescheides vor.

Das „Gutachten“ von Univ.-Prof. Dr. A besteht aus einem handschriftlichen Zettel auf dem zu lesen ist:

„Hr. P. ist Posaunist. Es wurde mehrmals versucht, die fehlenden Zähne durch eine Teilprothese zu ersetzen. Er konnte jedoch nicht mehr Posaune spielen. Um weiter seinen Beruf ausüben zu können musste ich Implantate setzen und eine fixe Brücke aufschrauben“.

Die Krankenkasse hat die Erstbehandlung betreffend Kauprothese bezahlt.

Der Bf. selbst erläuterte die Notwendigkeit der Zahnimplantate anlässlich der Beschwerde wie folgt:

„Beim Ansetzen des Mundstückes entsteht an den unteren und oberen Schneidezähnen ein Gegendruck. Die Aufteilung des Mund-Backen-Druckes durch verschiedene Spannungsparameter (Tonhöhe, Intervalle, Lautstärke, Tempo, Phrasierung) erfordert eine uneingeschränkte Stabilität der oberen und unteren Zähne im Kiefer. Andernfalls kommt es ständig zu Tonstörungen im Klangfarbenbereich, beim Einschwingungsfaktor und im Artikulationsbereich (legato, staccato), sozusagen im ganzen Musizierbereich der Posaune. Die Kauprothese führte also zu keinem professionellen Ergebnis.“

Einer beigelegten zahnärztlichen Überweisung zufolge hat der Bf. ein parodontal schwerst geschädigtes Gebiß mit Parodontitis. Bei der UK Front und 27 ist gar kein parodontaler Knochen mehr vorhanden.

Über Aufforderung des BFG, mittels Gutachten den Teil der Kosten zu belegen, der rein auf die berufliche Veranlassung zurückzuführen ist, legte der Bf. ein ausführliches Gutachten der behandelnden Ärztin vor. Diesem ist zu entnehmen:

„Die erste Befundung von Herrn P. Gebißsituation erfolgte von mir am 18.12.2013.

Die damals angefertigten Röntgenbilder zeigten im Unterkiefer eine alte 13-stellige Brücke auf 11 verbliebenen Zähnen. Die Zähne 48-46 und 36,37 fehlten zu diesem Zeitpunkt.

Bei 6 der verbliebenen Brückenpfeilern bestand wegen apicaler Veränderungen bei durch massiver Parodontitis bedingten extremen Knochenabbaus akuter Extraktionsbedarf. Auch die restlichen 5 Zähne waren, ebenfalls wegen Lockerung, keineswegs geeignet eine neue Brücke zu tragen. Da ich die beruflichen Bedürfnisse von Herrn P. kannte, empfahl ich ihm als einzige Möglichkeit wieder eine stabile Gebißsituation herzustellen einen Implantologen aufzusuchen. Mit der mittelfristig einzigen Alternative, einer abnehmbaren Totalprothese, hätte er nach meinem Ermessen zweifellos seinen Beruf nicht weiter ausüben können.

Die Kosten für eine abnehmbare Totalprothese im Rahmen des Krankenkassenvertrages beliefen sich im Jahr 2014 in der einfachsten Ausführung auf 10 Euro (Patientenselbstbehalt 5 Euro). Höherwertige Ausführungen (mehrfache, exaktere Abformungen, Articulatorvemendung, individuelle Verstärkungsplatten aus

Metall gegossen, höherwertige Prothesenzähne zB. aus Keramik, individuelle Zahnfleischrekonstruktion aus Prothesenkunststoff....usw) werden als privat verrechnete Zusatzleistungen zwischen 6 Euro und 12 Euro angeboten.

Allerdings hätten auch diese Varianten bei weiten nicht die Stabilität der endgültig von Prof. A angefertigten Implantat getragenen Brücke erreicht.“

### **Rechtslage**

EStG 1988 idF BGBl 105/2014:

**§ 16** (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. (....)

EStG 1988 idF BGBl 13/2014:

**§ 20** (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: (...)

2. a) 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. (...)

EStG 1988 idF BGBl 112/2012:

**§ 34** (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(...)

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen (...)

von mehr als 36.400 Euro ...12%.

### **Das BFG hat erwogen**

Im Beschwerdefall ist die Behandlung der Kosten für Zahnimplantate und Implantatbrücken iHv 100 Euro strittig. Der Beschwerdeführer erblickt darin Werbungskosten, das Finanzamt außergewöhnliche Belastungen.

Zähne dienen primär der Aufnahme der erforderlichen Nahrung; dies ist dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Daher sind die Kosten einer Zahnbehandlung grundsätzlich der (gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen) privaten Lebensführung zuzurechnen (vgl Jakom EStG 2017, § 4 Tz 330).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt zB VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045) enthält § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. auch VwGH 30.03.2016, 2013/13/0063; VwGH 17.06.2015, 2011/13/0048; VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119, mwN oder VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erk 22.12.2004, 2002/15/0011) kann ein durch Implantate saniertes Gebiss in Sonderfällen jedoch "wesentlich" für die berufliche Tätigkeit sein. Damit ist eine Notwendigkeit der in Rede stehenden Zahnbehandlung ausschließlich zur Ermöglichung der weiteren Berufsausübung nicht von vornherein ausgeschlossen.

Ist eine Notwendigkeit der Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit gegeben, erfolgen die Aufwendungen nicht nur zur "Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen" im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 (vgl VwGH 21.12.1994, 93/13/0047), was das Abzugsverbot des § 20 EStG zur Folge hätte.

Soweit durch die konkrete berufliche Tätigkeit nachgewiesene Mehraufwendungen im Vergleich zur üblichen Gebisssanierung unmittelbar für die Berufsausübung notwendig sind, können somit Werbungskosten vorliegen.

Nach Ansicht des VwGH (Erk 22.12.2004, 2002/15/0011) ist dabei neben der unmittelbaren Notwendigkeit auch zu prüfen, welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung anfielen.

Bei einem Hornisten ist der UFS (im fortgesetzten Verfahren) davon ausgegangen, dass die Mehraufwendungen für eine Gebisssanierung mittels Implantaten und Brücken gegenüber einer "üblichen Gebisssanierung" aus in der Berufungsausübung gelegenen Gründen geleistet wurden (UFS 01.12.2006, RV/1533-W/05):

„Die berufliche Tätigkeit des Bw. als Hornist bedingte die Sanierung seines Gebisses in dieser Form, da zufolge der spezifischen Belastungen beim Blasen eines Musikinstruments im Mundraum Implantate mit einer festsitzenden Suprastruktur Stand der medizinischen Wissenschaft sind.“

Der Beschwerdefall ist diesbezüglich vergleichbar: Anders als bei einem Schauspieler und Werbesprecher, bei dem die Berufsausübung trotz beeinträchtigter Sprechleistung grundsätzlich möglich und die Sprechleistung auch der privaten Lebensführung zuzurechnen ist (vgl. VwGH 15.11.1995, 94/13/0142), ist beim Bf. (Posaunist) wie beim Hornisten die Berufsausübung ohne fest sitzende Schneidezähne unmöglich.

Der Bf. hat selbst erläutert, dass beim Ansetzen des Mundstückes an den unteren und oberen Schneidezähnen ein Gegendruck entsteht. Die Gebisssanierung mit fest sitzenden Schneidezähnen ist damit für die konkrete Berufsausbildung unmittelbar notwendig.

Dieser Umstand ist im Beschwerdefall auch durch den langen Krankenstand ausreichend dokumentiert.

Damit bleibt zu prüfen, welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebisssanierung anfielen.

Im Beschwerdefall müssen die Schneidezähne aufgrund des Gegendruckes unbedingt fest sitzen.

Die übrigen Zähne sind zwar auch einer höheren Belastung ausgesetzt, die aber nicht so groß ist, dass sie dem nicht durch einen anderen, gut sitzenden Zahnersatz in ausreichendem Maße standhalten könnte.

Diese weiteren Implantate bzw. Kronen dienen zwar auch der Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen, sind jedoch nicht ausschließlich zur Ermöglichung der weiteren Berufsausübung notwendig. Sie dienen auch dem privaten Bereich des Bf. (Kauen).

Wie bereits dargestellt enthält § 20 EStG nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt zB VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0045) ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen. Ein Abzug als Werbungskosten scheidet diesbezüglich aus.

Stattdessen kann der übrige Aufwand für den Zahnersatz (wie bisher) als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht werden (vgl auch UFS 01.12.2006, RV/1533-W/05).

Rechnerisch bedeutet das, dass im Beschwerdefall die Kosten, die auf 4 Schneidezähne entfallen (das sind 4 Implantate à 6,5 Euro und 4 Kronen à 6 Euro, somit insgesamt 50 Euro) unmittelbar für die Berufsausübung notwendig und als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Der übrige Aufwand von 50 Euro stellt eine außergewöhnliche Belastung dar. Da er unter dem Selbstbehalt von 11.630 Euro liegt, hat er keine Auswirkungen auf die Berechnung der Einkommensteuer.

Die betragsmäßigen Auswirkungen sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Graz, am 24. September 2018