



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW., Adresse, vom 9. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes AA vom 27. August 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	14.294,00 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.820,94 € -2.034,22 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-213,28 €

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte in seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002** neben seinen Pensionseinkünften und weiteren nicht strittigen Angaben u.a., dass er aufgrund einer Krankheit zu 40% behindert sei und unter der Kennzahl 476 erklärte er als außergewöhnliche Belastung für Zahnarztkosten den Betrag von 2.328,00 €.

Im Akt liegt ein Formular L 38 in dem der Amtsarzt des Magistrates der Stadt AA dem Bw. bestätigt, dass dieser zu 40% erwerbsgemindert sei (Grad der Behinderung) und diese Minderung der Erwerbsfähigkeit dauernd sei und seit 1998 bestehe.

Mit **Vorhalt vom 24. Juli 2003** wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt ersucht, die beantragten Kosten bzgl. der Behinderung nachzuweisen und bei mehreren Belegen eine genaue Aufstellung derselben vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 8. August 2003 **beantwortete der Bw. den Vorhalt** folgendermaßen:

"Das amtsärztliche Gutachten, beinhaltend den Prozentsatz meiner Behinderung, liegt in Ihren Akten auf; die medizinischen Feststellungen erfolgten, abgesehen von den eigenen Ermittlungen des Amtsarztes, aufgrund von Unterlagen – insbesondere Spitalsbefunden. Meines Wissens stand damals der sich seither zunehmend verschlechternde Zustand meiner Wirbelsäule im Vordergrund, nachdem mit zwei Operationen versucht worden war, den mechanisch-neurologischen Fehlentwicklungen entgegenzuwirken. Darüber hinaus wurde um infektiöse/rheumatische Komponenten möglichst auszuschließen, die Generalsanierung des Zahn- und Kieferbereiches erforderlich. Eine Kopie der diesbezüglichen Rechnung liegt bei.

Mein Begehr auf Anerkennung auch der Zahnarztkosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt – selbstverständlich zusätzlich zum Pauschalbetrag entsprechend dem Behinderungsprozentsatz – ergibt sich daher aus dem Zusammenhang der Ursachen meines Krankheitsbildes.

Weiters wurde eine Honorarnote über die Zahnsanierung vom 18. Dezember 2001 über 684,00 S beigelegt.

Der mit 27. August 2003 vom Finanzamt erlassene **Einkommensteuerbescheid 2002** berücksichtigte den Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 99,00 €, nicht jedoch die Aufwendungen für Zahnarztkosten, die, wie das Finanzamt begründet, nur für das Kalenderjahr berücksichtigt werden könnten, in dem sie bezahlt worden seien. Die Aufwendungen die nicht im Veranlagungszeitraum bezahlt worden seien, könnten daher nicht abgezogen werden."

Mit Schreiben vom 8. September 2003 **erhob der Abgabepflichtige Berufung** und begründete diese damit, dass bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2002 ohne Selbstbehalt anzuerkennende außergewöhnliche Belastungen im Betrage von 2.328,00 € fälschlich mit unzutreffender Begründung nicht berücksichtigt worden seien. Der Betrag sei nämlich im Kalenderjahr 2002 bezahlt worden, wie aus der beigeschlossenen Kopie zu entnehmen sei. Er begehrte daher nochmals die Anerkennung dieses Betrages. Für den Fall, dass seiner Berufung nicht vollinhaltlich stattgegeben werden solle, verzichte er auf eine Berufungsvorentscheidung und verlange die Vorlage an den Unabhängigen Berufungssenat.

Diesem Schreiben war eine Honorarnote des Zahnarztes über 2.328,00 € mit dem Vermerk "Betrag am 15. März 2002 erhalten" beigelegt.

Mit **Vorhalt vom 8. Oktober 2003** wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, eine ärztliche Bestätigung vorzulegen, dass die Zahnbehandlung aufgrund der Behinderung verordnet worden sei und einen Nachweis vorzulegen, aus welchem Gebrechen sich der Grad der Behinderung zusammensetze (auf dem Formular L 38 sei nur der Prozentsatz angegeben, jedoch nicht die Art der Gebrechen). Soweit die Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Behinderung angefallen seien, so könnten diese nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.

In seiner **Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 2003** führte er aus, dass seines Erachtens im Formular L 38 eine Aufzählung der Gesundheitsschädigungen, die als Grundlage zur Ermittlung des Grades der Behinderung dienten nicht enthalten sei, weil einerseits für die Beurteilung des Anspruches auf den zutreffenden Pauschalbetrag durch das Finanzamt die Bekanntgabe des Grades der Behinderung genüge und andererseits bedacht auf die ärztliche Schweigepflicht bzw. Datenschutzbelange zu nehmen sei. Nachdem er selbst aber keinen Wert auf die Wahrung letztgenannter Sicherungsvorschriften lege, schließe er die noch in seinen Händen befindlichen Originalunterlagen mit der Bitte um Rückübermittlung nach Auswertung bei.

Die nachteiligen Auswirkungen beherdeter Zähne, insbesondere auf vorgeschädigte Körperteile seien allgemein bekannt. Um nicht den Geschäftsinteressen eines Zahnarztes unnötiger Weise entgegen zu kommen, habe er in der Sanierungsfrage den Arzt seines Vertrauens konsultiert und nach dessen Empfehlung die Sanierung durchführen lassen. Eine diesbezügliche "ärztliche Bestätigung" habe er angefordert, aber noch nicht erhalten.

Dem Schreiben beigelegt waren ärztliche Berichte des allgemeinen öffentlichen Krankenhauses der Barmherzigen Schwestern in AA , von Dr. BB, Facharzt für Radiologie in AA , von der Neurochirurgie der Oberösterreichischen Landesnervenklinik Wagner Jauregg, der Entlassungsbefehl der Neurochirurgie und ein Bericht der neurochirurgischen Abteilung an Dr. CC in AA .

Am 10. Dezember 2003 reichte der Bw. ein Schreiben von Dr. DD, praktischer Arzt in EE, beim Finanzamt ein, worin dieser Folgendes bestätigt:

An das Finanzamt AA

"Wegen Lohnsteuerermäßigung für Herrn BW. geb. am Datum teile ich mit:

Nach Operationen an der Wirbelsäule leidet Herr BW. an Dauerschmerzen und häufigen und intensiven Schmerzschüben. Um infektiöse Einflüsse auf die postoperativen Zustände

möglichst auszuschalten, habe ich dringlich empfohlen eine Sanierung des Zahn/Kieferbereiches durchführen zu lassen."

Mit **Vorlagebericht vom 12. Dezember 2003** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 grundsätzlich nur dann schlagend, wenn sie einen vom Einkommen des Steuerpflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen.

§ 34 Abs. 6 EStG normiert - von diesem Grundsatz abweichend - jene Aufwendungen, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können. Dazu zählen u.a. auch Aufwendungen iSd. § 35 leg. cit. (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung , wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag iSd. Abs. 3 der genannten Gesetzesstelle zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Nach § 35 Abs. 2 EStG bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente.
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen.

Nach § 35 Abs. 5 EStG können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung - ohne Selbstbehalt - geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 4 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG erlassenen Verordnung BGBl. 1996/303 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 bzw. nicht besteht, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (Doralt, EStG 4. Auflage, § 35 Tz 9 mit entsprechenden Judikaturhinweisen).

Im hier zur Beurteilung stehenden Fall liegt nun unzweifelhaft eine amtliche Bescheinigung des zuständigen Amtsarztes über einen 40%-igen Behindertengrad des Bw. vor.

Heilbehandlungskosten könnten daher ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden, soweit sie mit den diese Behinderung begründenden Gesundheitsbeeinträchtigungen in Zusammenhang stehen. Die Auffassung des Bw., dass dieser Zusammenhang auch bei seinen Zahnbehandlungskosten gegeben sei, wird vom UFS jedoch aus folgenden Gründen nicht geteilt:

Der Grund für die Feststellung der 40%igen Erwerbsminderung durch den Amtsarzt am 20. März 2000 lag nach den Angaben des Bw. im sich verschlechternden Zustand seiner Wirbelsäule, wobei mit zwei Operationen den mechanisch-neurologischen Fehlentwicklungen entgegenzuwirken versucht worden war.

Aus den vom Bw vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem vorliegenden ärztlichen Kurzbericht (vom 5. Dez. 2002) des Krankenhauses der Barmherzigen Schwestern vom heiligen Kreuz in AA , dem Befund von Dr. BB (vom 8. Februar 2001), dem Arztbrief (vom 22. April 1993), dem Entlassungsbrief (vom 13. Mai 1998) und dem Ambulanzbericht (vom 28. Mai 1998) der O.Ö. Landes-Nervenklinik Wagner-Jauregg kann kein konkreter Hinweis auf einen unmittelbaren Zusammenhang mit den sanierungsbedürftigen Zähnen oder die Erforderlichkeit der Sanierung der Zähne entnommen werden.

Auch im Schreiben des praktischen Arztes Dr. DD vom 20. November 2003 wird nur von einer "dringlichen Empfehlung" gesprochen, den Zahn/Kieferbereich sanieren zu lassen, um infektiöse Einflüsse auf die postoperativen Zustände möglichst auszuschalten.

Nach Ansicht des UFS wird dadurch jedoch kein **unmittelbarer Zusammenhang** der Zahnsanierung mit der Wirbelsäulenerkrankung, welche Grundlage für die Feststellung der Erwerbsminderung ist, nachgewiesen.

Wie oben dargelegt, können die Kosten der Zahnsanierung daher zwar als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, die fraglichen Zahnnarzkosten stehen jedoch in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den die Behinderung des Bw. begründenden Krankheiten, weshalb ein Abzug dieser Aufwendungen nur unter Berücksichtigung des nach § 34 Abs. 4 EStG zu ermittelnden Selbstbehaltes möglich ist.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 berechnet sich wie folgt:

(Beträge in Euro)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - PVA	15.082,90	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-17,00	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		15.065,90
Gesamtbetrag der Einkünfte		15.065,90
Sonderausgaben (§18 EStG 1988):		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genusscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		-91,95
Außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 Abs. 4 EStG 1988)		-2.328,0
Selbstbehalt		1.747,05
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§35 Abs. 3 EStG 1988)		-99,00
Einkommen		14.294,00
0% für die ersten 3.640,00		0,00
21% für die weiteren 3.630,00		762,30
31% für die restlichen 7.024,00		2.177,44
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		2.939,74
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-831,39
Pensionistenabsetzbetrag		-400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.708,35
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%		112,59
Einkommensteuer		1.820,94
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-2.034,22
Festgesetzte Einkommensteuer		-213,28

Linz, am 9. Mai 2007