



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Prof. AH, Musiker, Adresse, vertreten durch Dr. Robert Polka, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Opernring 9/6, und durch Pittentaler Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 2831 Scheiblingkirchen, Hauptstraße 13, und gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen, vertreten durch Amtsdirektorin Helene Huber, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Hornist des Orchesters der A-Oper und machte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 Werbungskosten i.H.v. 40.200 S für Zahnimplantate geltend.

Der bisherige Verfahrensgang ist dem in dieser Sache ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.12.2004, 2002/15/0011, zu entnehmen:

„Das Finanzamt beurteilte diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen, die nicht berücksichtigt werden konnten, weil sie den Selbstbehalt nicht überstiegen.

In seiner Berufung führte der Beschwerdeführer aus, Krankheitskosten stellten Werbungskosten dar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handle oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststehe. Zur Ausübung seines Berufes als Hornist bedürfe es entsprechender Zähne bzw. Zahnersätze. Diese Notwendigkeit werde durch das – nachträglich vorgelegte - Gutachten bestätigt. In diesem Gutachten eines Facharztes für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde ist zu

lesen, der Beschwerdeführer habe durch Verlust im Seitenzahnbereich im rechten Oberkiefer und im linken Unterkiefer eine "Freiendsituation" gehabt. Da der Beschwerdeführer beruflich als Hornist in der Volksoper beschäftigt sei - und in diesem Fall ein fest sitzender Zahnersatz unbedingt notwendig sei - hätten im linken Unterkiefer zwei Implantate und im rechten Oberkiefer ein Implantat gesetzt werden müssen, die mit drei und zwei Kronen bestückt worden seien. Es sei speziell für einen Musiker eines Blasinstrumentes eminent wichtig, geschlossene Zahnreihen zu haben, da Lücken zu Ventilationsstörungen führen könnten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2001 als unbegründet ab. Ein Musiker eines Blasinstrumentes benötige "für den Ansatz" vollständige Vorderzähne, um das Instrument spielen zu können. Nicht unbedingt erforderlich seien jedoch die beantragten Implantate und Kronen.

Dies sei auf Grund der Ermittlungen von Musikern von Blechblasinstrumenten bestätigt worden.

Im Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer aus, der Charakter der Aufwendungen als Werbungskosten werde durch ein (weiteres) Gutachten nachgewiesen werden. In der Folge legte er ein Gutachten der Universität für Musik und darstellende Kunst in Wien vor. In diesem Gutachten wird unter dem Titel Schlussfolgerung ausgeführt, im Falle von Sanierungsmaßnahmen im Bereich der seitlichen Zahnreihen bis hin zu den Backenzähnen sei unter der Voraussetzung, dass die Berufsfähigkeit von professionellen Blechbläsern erhalten bleiben solle, nach dem heutigen Stand der Technik ausschließlich eine sorgfältig durchgeführte Überkrönung bzw. das Einsetzen von Implantaten zielführend. Internationale Studien und Untersuchungen an einer Vielzahl von Patienten belegten, dass für den Amateurbereich durchaus billigere Lösungen ausreichend sein könnten. Für einen Blechbläser in einem professionellen Symphonie- oder Opern-orchester könne jedoch nur eine Überkrönung oder ein Implantat die Berufsunfähigkeit verhindern. Dies gelte insbesondere für "tiefe" Bläser.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde [die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland] die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung stellte sie das Verwaltungsgeschehen dar und gab die vorgelegten Gutachten wieder. Im Erwägungsteil wurde dazu ausgeführt, dass Krankheitskosten grundsätzlich Kosten der Lebensführung seien. Aufwendungen im Zusammenhang mit Krankheiten kämen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handle oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit bestehe. Auf Grund des vorgelegten Gutachtens sei erwiesen, dass ein im Sinne dieses Gutachtens saniertes Gebiss wesentlich für die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Hornist sei. Damit sei jedoch für den Beschwerdeführer noch nichts gewonnen. Es sei wohl ebenfalls unstrittig und bedürfe keiner näheren Ausführungen, dass die vorgenommene Gebissanierung auch den privaten, höchstpersönlichen Bereich des Beschwerdeführers betreffe. Ein komplettes Gebiss beuge Schäden des Verdauungstraktes vor, ein schadhaftes Gebiss berge die Gefahr weiterer Schädigungen bislang gesunder Zähne in sich und die Artikulation beim Sprechen könne ebenfalls beeinträchtigt sein. Eine Sanierung des Gebisses betreffe jedenfalls auch den privaten Bereich. Bei Aufwendungen, die die Privatsphäre mitbetreffen, sei das Aufteilungsverbot zu beachten. Diese Aufwendungen seien daher zur Gänze nicht abzugsfähig. Eine andere Betrachtungsweise wäre lediglich dann geboten, wenn sich die Gebissanierung ausschließlich auf einen Bereich beschränkte, der nur von beruflicher Bedeutung sei. Dies sei etwa dann gegeben, wenn eine Beeinträchtigung des ansonsten in seiner Kaufunktion intakten Gebisses nur beim beruflichen Mikrofonsprechen, nicht aber bei der privaten Kommunikation auftrete. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und privaten Teil sei auch im Schätzungswege nicht zulässig."

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.12.2004, 2002/15/0011, die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19.12.2001, RV/417-17/02/2001, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, und hierzu ausgeführt:

„Der Beschwerdeführer macht unter Hinweis auf die Gutachten geltend, die Zähne eines Berufsmusikers seien enormen Belastungen ausgesetzt. Auch die belangte Behörde gehe zutreffend davon aus.

Entgegen der Argumentation der belangten Behörde sei jedoch die gegenständliche Zahnbehandlung eine typische Folge dieser jahrzehntelangen Berufsausübung und der damit einhergehenden übermäßigen Druckbelastung in der Mundhöhle. Es handle sich daher um typische Folgen des von ihm ausgeübten Berufes. Die gegenständlichen Aufwendungen seien auch ausschließlich deshalb nötig gewesen, weil ansonsten - wie auch die belangte Behörde richtig festhalte - die Beendigung der Berufsausübung gedroht hätte.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. November 1995, 94/13/0142, m.w.N.). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. 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 (vgl. auch hiezu das zitierte Erkenntnis vom 15. November 1995, 94/13/0142).

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, es könne keine Rede davon sein, dass die vorgenommene Gebissanierung auch den privaten, höchstpersönlichen Bereich betreffe, verkennt er die primäre Funktion des Gebisses. Die Zähne dienen primär der Aufnahme der erforderlichen Nahrung; dies ist aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Die belangte Behörde ist auf Grund der von ihr berücksichtigten Gutachten davon ausgegangen, dass ein durch Implantate saniertes Gebiss "wesentlich" für die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers ist. Damit schließt sie aber selbst eine Notwendigkeit der in Rede stehenden Zahnbehandlung ausschließlich zur Ermöglichung der weiteren Berufsausübung nicht aus. Ist aber eine solche 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. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1994, 93/13/0047). Soweit durch die konkrete berufliche Tätigkeit nachgewiesene Mehraufwendungen im Vergleich zur üblichen Gebissanierung unmittelbar notwendig sind, können somit Werbungskosten vorliegen.

Da die belangte Behörde dies verkannt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Die belangte Behörde wird im fortzusetzenden Verfahren zu prüfen haben, ob eine solche unmittelbare Notwendigkeit von Zahnimplantaten allein für die Berufsausübung des Beschwerdeführers als Hornist des A-Opernorchesters vorlag und gegebenenfalls welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung anfielen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, wobei auf das im Wesentlichen erstmals in der Beschwerde erstattete Vorbringen, es habe sich bei der Zahnbehandlung (auch) um die Folge einer Berufskrankheit gehandelt, nicht weiter einzugehen war.

Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt hat die ihm vom Verwaltungsgerichtshof übermittelten Akten dem Unabhängigen Finanzsenat am 29. August 2005 vorgelegt.

Mit Bescheid vom 3. Oktober 2005 wurde Universitätsprofessor Primarius Medizinalrat Dr.P., allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde sowie für Mund-, Kiefer- und Gesichtschirurgie, gemäß § 177 der Bundesabgabenordnung (BAO) zum Sachverständigen bestellt und beauftragt, Befund aufzunehmen und Gutachten zu erstatten, ob gemäß den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2002/15/0011, die im Jahr 1999 beim Bw. vorgenommene Gebissanierung durch Implantate und Kronen

1. allein für die Berufsausübung des Bw. als Hornist eines Opernorchesters unmittelbar notwendig war oder auch nicht in der Berufsausübung gelegene Gründe hierfür maßgebend waren,
2. gegebenenfalls (wenn eine berufliche Notwendigkeit gegeben war), welche unmittelbar notwendigen Mehraufwendungen durch die konkrete berufliche Tätigkeit gegenüber einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung angefallen sind.
3. Schließlich wäre darzulegen, ob die Gebissanierung auch die Folge einer Berufskrankheit war.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren sei strittig, ob – und bejahendenfalls in welcher Höhe – Aufwendungen für eine im Jahr 1999 vorgenommene Gebissanierung des Berufungswerbers steuerlich anzuerkennende Werbungskosten darstellen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2002/15/0011, den Abgabenbehörden die Prüfung aufgetragen, ob die unmittelbare Notwendigkeit von Zahnimplantaten allein für die Berufsausübung des Berufungswerbers als Hornist in einem Opernorchester vorlag, und gegebenenfalls, welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung anfielen.

Da der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nicht über die entsprechenden medizinischen Fachkenntnisse verfüge, sei ein Sachverständigengutachten einzuholen gewesen.

Mit Schreiben vom 23. November 2005 teilte der Sachverständige dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass er den Bw. mit eingeschriebenem Brief vom 11. Oktober 2005 für

2. November 2005 um 18.00 Uhr in seine Ordination in Wien zur Begutachtung und Erstellung des Gutachtens eingeladen habe. Am Nachmittag des gleichen Tages (gemeint offenbar:

2. November 2005) habe er vom Bw. einen Anruf erhalten, dass dieser verhindert sei und um einen neuen Termin ersuche.

Der neue Termin sei für 21. November 2005 um 19.30 Uhr wieder in der Ordination des Sachverständigen vereinbart worden.

An diesem Tag sei der Bw. im Wartezimmer der Ordination eine dreiviertel Stunde vor der Vereinbarung zur Begutachtung erschienen und habe das Wartezimmer vor der vereinbarten Zeit (etwa um 19.00 Uhr) ohne mit dem Gutachter gesprochen zu haben wieder verlassen.

„Sein Hinweis gegenüber einer Ordinationsassistentin, dass er auch zum eingeschobenen Termin am 21. November 2005 keine Zeit gehabt hätte bis 19.30 Uhr (wie vereinbart) zu warten und schon vor 19.00 Uhr begutachtet werden sollte, ist gegen die Vereinbarung und kann daher von mir nicht zur Kenntnis genommen werden.“

Mit Eingabe vom 29. November 2005 lehnte der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter den Sachverständigen als befangen ab und führte aus:

„Ablehnungsantrag

Mit Bescheid des UFS vom 3. Oktober 2005, GZ RV/1533-W/05 wurde Herr Prim. Univ.-Prof. MR Dr.P. gemäß § 177 BAO mit dem Auftrag bestellt, Befund und Gutachten darüber aufzunehmen, ob gemäß den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 22.12.2004 die vorgenommene Gebissanierung durch Implantate alleine für die Berufsausübung als Hornist des A-Opernorchesters unmittelbar nötig war, oder nicht.

Entsprechend diesem Auftrag hat der Sachverständige - wie er in seinem Schreiben vom 23.11.2005 richtig ausführt - mich für den 2.11.2005 um 18:00 Uhr vorgeladen (im wahrsten Sinne des Wortes!).

Ich habe daraufhin mit ihm Kontakt aufzunehmen versucht, was mir längere Zeit telefonisch nicht möglich war. Von seiner Sekretärin wurde ich stets damit getröstet, dass sie selbst nichts entscheiden könne und ich mit dem Sachverständigen persönlich sprechen müsse. Nach zahlreichen Versuchen ist es mir endlich gelungen, zum Sachverständigen vorzudringen. Ich habe darauf hingewiesen, dass Sinn und Zweck der Untersuchung meine Berufsausübung ist und Gegenstand und einziger Zweck der Befundaufnahme ist, den Umstand zu klären, dass die Art und Weise der Zahnsanierung meine Berufsausübung, nämlich meine Tätigkeit im A-Opernorchester, ist. Ich hätte zwar gedacht, dass dies eine notorische, nicht weiter zu erörternde Tatsache ist, aber offensichtlich dürfte der Sachverständige übersehen haben, dass Opernaufführungen und auch die Vorstellungen der Oper - Vorstellungen am Nachmittag, Matineen, etc, ausgenommen - zumeist in den Abendstunden stattfinden. Die Vorladung für 18:00 Uhr war daher nicht möglich. Dies kollidierte mit Verpflichtungen aus meinem Dienstverhältnis, die ich wahrzunehmen habe.

Trotz meines Ersuchens, mir nicht gerade einen Termin in den Abendstunden zu geben, hat der Sachverständige erklärt: 'Dann schreib ' ich eben, dass Sie überhaupt nicht erschienen sind!'

Ich habe den Sachverständigen darauf hingewiesen, dass davon absolut keine Rede sein kann! Anstatt mir einen Termin zu geben, der mit meiner Berufsausübung in Einklang zu bringen ist, habe ich abermals einen Termin diesmal noch später (!), nämlich am 21.11.2005 um 19:30 Uhr zugeteilt erhalten.

Ich habe ausdrücklich darauf verwiesen, dass ich diesen Ausweichtermin überhaupt nur dann einhalten kann, wenn ich wirklich pünktlich mit dem Beginn der Behandlung rechnen kann und diese zügig abgeschlossen wird, da ich danach meinen Dienst in der Volksoper anzutreten habe.

Als ich am 21.11.2005 in der Ordination erschien - hier sind die Ausführungen des Sachverständigen zu korrigieren - hat man mich nicht darauf hingewiesen, dass ich zu früh erschienen wäre, was auch den Tatsachen nicht entsprechen würde, sondern ganz im Gegenteil, dass sich meine Untersuchung verspäten würde. Außerdem hat man mir damals erstmals eröffnet, dass die Untersuchung nicht bloß wenige Minuten, sondern etwa eine Stunde dauern würde. Dies war - da ich dem Sachverständigen unmissverständlich klar gelegt habe, dass ich danach meinen Dienst in der Oper anzutreten hatte - weder zeitlich möglich, noch mit den künstlerischen Anforderungen, die der Beruf an mich stellt, zu vereinbaren. Es wäre wohl kaum möglich gewesen, nach einer einstündigen Untersuchung einen klaglosen Betrieb im Orchester und ein fehlerfreies Spielen während der Aufführung gewährleisten zu können.

Ich stelle daher folgende

Anträge:

1.) Ich spreche mich gegen die Bestimmung der Sachverständigengebühr in jener vom Sachverständigen angesprochenen Höhe aus. Die Einteilung eines 45-Minuten-Termins um 19:30 Uhr war von vornherein völlig verfehlt, weil dieser Termin mit meinem Beruf und dem den Sachverständigen klar genannten Terminplan sowie meinen Verpflichtungen aus dem Dienstverhältnis von vornherein nicht in Einklang zu bringen war.

Aufgrund der bereits bei meinem Eintreten gegebenen Verzögerungen und der offensichtlichen Überlastung des Sachverständigen kann keine Rede davon sein, dass es einen Entfall der Arbeitsleistung bzw. einen Stillstand gegeben hätte. Die Kapazitäten wurden eben für andere Aufgaben verwendet, sodass ein Gewinnentgang schon auch aus diesem Grund nicht gegeben sein kann und auch der Gebührenanspruch aus diesem Grunde nicht zu Recht besteht.

2.) Weiters wird der bisher vom UFS bestellte Sachverständige, Herr Prim. Univ.-Prof. MR Dr.P. gemäß § 179 BAO i.V.m. § 76 Abs. 1 lit. c) BAO abgelehnt.

Die Ablehnung begründe ich damit, dass der Sachverständige offensichtlich überhaupt nicht willens ist, unter Rücksichtnahme auf meine Verpflichtungen aus dem Dienstverhältnis, auf welches ich immerhin zur Bestreitung meines Lebensunterhaltes dringend angewiesen bin, einen Untersuchungstermin zur Verfügung zu stellen. Auch die Art und Weise, wie man mir von Seiten des Sachverständigen begegnete, lässt aufgrund dieser absolut unhöflichen und für mich inakzeptablen Art und Weise vermuten und mit hinreichendem Grund befürchten, dass der Sachverständige im Sinne der vorgenannten Gesetzesstelle nicht vollkommen und unbefangen ist. Es ergeht sohin der

Antrag,

einen anderen Sachverständigen bestellen zu wollen."

Der Sachverständige äußerte sich mit Schreiben vom 19. Dezember 2005 zu diesem Vorbringen dahingehend, dass er für seine Gutachtertätigkeit nur Abendtermine in seiner Wiener Ordination vergeben könne. Dies habe er auch dem Bw. erklärt und diesem angeboten, wenn er auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit einen Abendtermin nicht wahrnehmen könne, aus-

nahmsweise in das Landeskrankenhaus St. Pölten zu kommen, wo ihm der Sachverständige auch einen Vormittagstermin zur Verfügung stellen könne. Dies habe der Bw. aber abgelehnt, weswegen der Sachverständige der Meinung sei, dass eine Begutachtung des Bw. durch ihn nicht möglich sei und er ersuche, einen anderen Sachverständigen zu beauftragen.

Mit Note vom 29. Dezember 2005 wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat gebeten, sich innerhalb von vier Wochen insbesondere dazu zu äußern,

- dass es ihm innerhalb eines Zeitraumes von rund 3 Wochen ab der Ladung erst am Tag des Begutachtungstermins, am 2. November 2005, möglich gewesen sein soll, den Sachverständigen zwecks Terminabsage zu erreichen,
- dass er an dem mit dem Sachverständigen vereinbarten zweiten Begutachtungstermin am 21. November 2005, 19.30 Uhr, zwar – nach dem Vorbringen des Sachverständigen in seinem Schreiben vom 23. November 2005 – früher erschienen sei, es aber zu keiner Befundung kam, da er die Ordination vorzeitig verlassen habe
- dass laut dem im Internet (www1) veröffentlichten Spielplan der Oper am 21. November 2005 „keine Vorstellung“ aufscheint
- ob es für ihn wochentags auch spielfreie Abende gab und bejahendenfalls, aus welchen Gründen eine Terminvereinbarung hinsichtlich eines für ihn spielfreien Abends nicht möglich gewesen sein sollte
- dass er nach dem Vorbringen des Sachverständigen im Schreiben vom 19. Dezember 2005 einen Begutachtungstermin am Vormittag im Landeskrankenhaus St. Pölten abgelehnt habe.

Ferner wurde der Bw. aufgefordert, eine Ablichtung des Dienstplanes für den Monat November 2005 sowie eine Bestätigung des Dienstgebers vorzulegen, ob aus zwingenden beruflichen Gründen die Termine am 2. und am 21. November 2005 an der Oper von ihm persönlich wahrzunehmen gewesen seien und gegebenenfalls aus welchen Gründen eine Vertretung nicht möglich gewesen sein sollte.

Mit Schreiben und mit Fax vom 23. Jänner 2006 legte der Bw. den Probeplan für die Zeit von 21. bis 27. November 2005 (nicht aber den für die restlichen Tage des Monats November 2005) sowie eine Bestätigung der Oper Wien GmbH vom 19. Jänner 2006 vor und führte hierzu aus:

„Aus beiden Urkunden geht hervor, dass ich am 21. November 2005 sowohl am Vormittag als auch am Nachmittag die Agenden des ‚Inspektionsdienstes‘ während der Orchesterprobe vorzunehmen hatte. Bei dieser um 19.00 Uhr am Montag, den 21.11.2005 angesetzten Probe für die Oper ‚Notre Dame‘ handelte es sich um eine der letzten Möglichkeiten für die am Samstag, den 26.11.2005 angesetzte Premiere des

vorgenannten Theaterstücks zu proben. Nicht nur, weil ich zum Inspektionsdienst eingeteilt war, sondern auch weil es eine der letzten Proben vor der Premiere war, war meine Anwesenheit unumgänglich nötig".

Der beigeschlossene Dienstplan enthält für Mo., 21. November 2005, folgende Angaben:

Keine Vorstellung, Orch 1, Chor G, Bühne bis 15.30 TE Zauber PB1 10 Notre Dame OA, PB2 10 Wblut PB, PB3 10 Zauber, PB4 10 Fmaus; Orch V1, Bühne 15.30 – 18 BEL Zauber, 18 dz. Regieteam, PB1 19 Notre Dame OA, PB2 17 Wblut, PB3 17 Zauber, PB4 Fmaus, andere EnsPrRaum17-19 EnsPr Notre Dame.

Die Bestätigung des Arbeitgebers vom 19. Jänner 2006 lautet:

„Die Orchesterinspektion bestätigt, dass [der Bw.] am 21. November 2006 bei der Orchesterprobe Vormittag und der Orchesterprobe am Abend Inspektionsdienst hatte".

Die Bestätigung wurde auf dem Briefpapier der Oper Wien ausgefertigt, trägt den Stempelaufdruck „Oper Wien, Orchesterinspektion“ samt Adresse sowie die Unterschrift „Prof. H“. Nach der Internetside der Oper Wien

(<http://www1/Content.Node2/home/ensemble/3493.php>) besteht die Orchesterinspektion aus MM und dem Bw.; der Bw. hat sich hier offenkundig selbst etwas bestätigt.

Mit Bescheid vom 6. Feber 2006 gab der Unabhängige Finanzsenat dem Ablehnungsantrag nicht Folge. Begründend wurde ausgeführt:

„Mit Bescheid vom 3. Oktober 2005 wurde Universitätsprofessor Primarius Medizinalrat Dr.P., allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde sowie für Mund-, Kiefer- und Gesichtschirurgie, ..., gemäß § 177 der Bundesabgabenordnung (BAO) zum Sachverständigen bestellt und beauftragt, Befund aufzunehmen und Gutachten zu erstatten, ob gemäß den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2002/15/0011, die im Jahr 1999 bei AH vorgenommene Gebissanierung durch Implantate und Kronen

1. allein für die Berufsausübung des AH als Hornist eines Opernorchesters unmittelbar notwendig war oder auch nicht in der Berufsausübung gelegene Gründe hierfür maßgebend waren,

2. gegebenenfalls (wenn eine berufliche Notwendigkeit gegeben war), welche unmittelbar notwendigen Mehraufwendungen durch die konkrete berufliche Tätigkeit gegenüber einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung angefallen sind.

3. Schließlich wäre darzulegen, ob die Gebissanierung auch die Folge einer Berufs-krankheit war.

Mit Schreiben vom 23. November 2005 und vom 19. Dezember 2005 erklärte der Sachverständige, diesem Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates nicht nachkommen zu können, da eine Befundung des Bw. nicht möglich gewesen sei.

Mit Ablehnungsantrag vom 29. November 2005 lehnte der Bw. den Sachverständigen gemäß § 179 i.V.m. § 76 Abs. 1 lit. c BAO ab.

Die Ablehnung wurde damit begründet, dass der Sachverständige offensichtlich überhaupt nicht willens sei, unter Rücksichtnahme auf die beruflichen Verpflichtungen des Bw. einen Untersuchungstermin zur Verfügung zu stellen. „Auch die Art und Weise, wie

man mir von Seiten des Sachverständigen begegnete, lässt auf Grund dieser absolut unhöflichen und für mich inakzeptablen Art und Weise vermuten und mit hinreichendem Grund befürchten, dass der Sachverständige im Sinne der vorgenannten Gesetzesstelle nicht vollkommen unbefangen ist."

Auf Grund der Schreiben des Sachverständigen vom 23. November 2005 und vom 19. Dezember 2005 sowie der Schreiben des Bw. vom 29. November 2005 und vom 23. Jänner 2006 steht für den Unabhängigen Finanzsenat folgender Sachverhalt fest:

Der Sachverständige lud den Bw. mit Schreiben vom 11. Oktober 2005 für den 2. November 2005, 18.00 Uhr, zur Befundung und Gutachtenserstellung in seine Ordination in Wien.

Der Bw. versuchte hierauf, von einer Mitarbeiterin des Sachverständigen einen anderen Termin, der nicht mit seinen beruflichen Verpflichtungen kollidiert, zu erhalten. Die Mitarbeiterin verwies darauf, dass eine derartige Entscheidung der Sachverständige selbst treffen müsse.

Mit dem Sachverständigen selbst sprach der Bw. erst an dem für die Befundung und Gutachtenserstellung vorgesehenen Tag. In diesem Telefonat wurde über den Zweck des Gutachtens und über den Umstand, dass der Bw. in den Abendstunden berufstätig ist, gesprochen.

Da der Bw. einen vom Sachverständigen angebotenen Vormittagstermin am Klinikum St. Pölten ablehnte und der Sachverständige seine Sachverständigentätigkeit in Wien nur in den Abendstunden ausüben kann, wurde ein neuer Termin für 21. November 2005, 19.30 Uhr vereinbart.

Der Bw. hatte am 21. November 2005 in der Oper am Vormittag und am Abend Inspektionsdienst während der Orchesterprobe. Die Orchesterprobe begann um 19.00 Uhr.

Der Bw. erschien am 21. November 2005 bereits vor 19.00 Uhr in der Ordination und verlies diese, ohne den Sachverständigen gesprochen zu haben, als ihm eine Mitarbeiterin des Sachverständigen mitteilte, die Untersuchung würde etwa eine Stunde dauern.

Es kann nicht festgestellt werden, dass der Bw. sich an den beidem vom Sachverständigen bereitgestellten Terminen bei seiner Arbeit nicht hätte vertreten lassen können.

Die vorstehenden Feststellungen stützen sich auf die Angaben des Sachverständigen und des Bw. sowie die vom Bw. vorgelegten Beweismittel.

Der Bw. räumt ein, den Sachverständigen auch am für den 21. November 2005 vereinbarten Termin nicht gesprochen und vor Beginn der Befundung die Ordination verlassen zu haben. Den Angaben des Sachverständigen, der Bw. sei etwa um 18.45 Uhr in der Ordination erschienen und habe diese um etwa 19.00 Uhr wieder verlassen, wird im Ablehnungsantrag nicht konkret widersprochen. Dass der Bw. nicht darauf hingewiesen worden sei, dass er zu früh erschienen sei, schließt nicht aus, dass er tatsächlich zu früh gekommen ist. Eine konkrete Uhrzeit des Erscheinens in der Ordination bzw. des Verlassens der Ordination nennt der Bw. nicht.

Obwohl der Bw. seinen eigenen Angaben zufolge am 2. November 2005 mit dem Sachverständigen auch über die Gutachtenserstellung gesprochen hat, will er erst am 21. November 2005 erfahren haben, dass die Untersuchung „nicht bloß wenige Minuten, sondern etwa eine Stunde dauern" werde. Selbst wenn tatsächlich am 2. November 2005 die Untersuchungsdauer nicht erörtert worden sein sollte, liegt es auf der Hand, dass eine ordnungsgemäße Befundung nicht in „wenigen Minuten" durchgeführt werden kann.

Dem Bw. wurde die Angabe des Sachverständigen, er habe dem Bw. auch eine Begutachtung an einem Vormittag in St. Pölten angeboten, was dieser aber abgelehnt habe, vom Unabhängigen Finanzsenat vorgehalten; der Bw. hat sich dazu jedoch nicht geäußert. Selbst wenn der Bw. an beiden Tagen aus zwingenden beruflichen Gründen an einer Begutachtung in Wien am Abend verhindert gewesen sein sollte, ist kein Grund erkennbar (und wurde ein solcher vom Bw. auch nicht vorgebracht), nicht die Begutachtung in St. Pölten vornehmen zu lassen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag auch nicht festzustellen, dass der Bw. aus zwingenden beruflichen Gründen an den beiden vom Sachverständigen bereit gestellten Terminen verhindert gewesen ist. Der Bw. wurde mit Vorhalt vom 29. Dezember 2005 aufgefordert, unter anderem eine Bestätigung des Dienstgebers vorzulegen, ob aus zwingenden beruflichen Gründen die Termine am 2. und am 21. November 2005 an der Oper von ihm persönlich wahrzunehmen waren und gegebenenfalls aus welchen Gründen eine Vertretung nicht möglich gewesen sein sollte.

Eine derartige Bestätigung erfolgte nicht.

Die „Arbeitsbestätigung“ der Oper Wien vom 19. Jänner 2006 besagt lediglich, dass der Bw. „am 21. November 2006 bei der Orchesterprobe Vormittag und der Orchesterprobe am Abend Inspektionsdienst hatte“. Dass sich der Bw. hierfür auf Grund des Termins bei dem im Auftrag der Berufungsbehörde handelnden Sachverständigen nicht hätte entschuldigen können, hat der Arbeitgeber nicht erklärt.

Hinzu kommt, dass die Bestätigung auf dem Briefpapier der Oper Wien ausgefertigt wurde, den Stempelaufdruck „Oper Wien, Orchesterinspektion“ samt Adresse trägt sowie die Unterschrift „Prof. H“ lautet. Nach der Internetseite der Oper Wien (<http://www1/Content.Node2/home/ensemble/3493.php>) besteht die Orchesterinspektion aus MM und dem Bw.

Anstelle der abverlangten Bestätigung eines Dritten, des Arbeitgebers, legte der Bw. hier eine offenkundig vom ihm selbst erstellte Bestätigung vor.

Darüber hinaus ist das Vorbringen des Bw. nicht schlüssig: Hatte er am 21. November 2005 ab 19.00 Uhr in der Oper Dienst, wäre weder bei Einhalten des mit dem Sachverständigen vereinbarten Termins um 19.30 Uhr noch bei einem möglicherweise vom Bw. angenommenen (er selbst äußert sich hier nicht präzise) Termin um 19.00 Uhr ein rechtzeitiger Dienstantritt möglich gewesen. Die Behauptung, der Sachverständige habe sich verspätet bzw. der Bw. habe nicht mit einer längeren Untersuchung gerechnet, weswegen am 21. November 2005 eine Befundung nicht erfolgen konnte, erweist sich daher als unglaubwürdig, wesentlich wahrscheinlicher ist, dass der Bw. wie vom Sachverständigen angeboten um 18.45 Uhr in der nahe der Oper gelegenen Ordination erschien.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Nichterstattung des Gutachtens durch den Sachverständigen auf das Verhalten des Bw. zurückzuführen.

Wenngleich eine Kollision beruflicher Verpflichtungen mit der sich aus dem gegenständlichen Abgabungsverfahren ergebenden Mitwirkungspflicht gegeben sein kann, hat es der Bw. unterlassen, von sich aus geeignete Handlungen – etwa Veranlassung einer Vertretung – zu setzen, um einen Untersuchungstermin in Wien wahrnehmen zu können, bzw. sich nach St. Pölten – die Landeshauptstadt für den in Niederösterreich wohnhaften Bw. – an einem Vormittag zur Untersuchung zu begeben.

Dass der Bw. vom Arbeitgeber für eine Untersuchung in Wien nicht freigestellt worden wäre, konnte nicht festgestellt werden.

Selbst wenn am 21. November 2005 eine Anwesenheit aus beruflichen Gründen infolge der bevorstehenden Premiere notwendig gewesen sein sollte, bedeutet das nicht, dass der Bw. auch am 2. November 2005 unabhömmlich gewesen wäre.

Es kann nicht angehen, durch Boykottierung eines Sachverständigen, dessen fachliche Kompetenz unbestritten ist, die Bestellung eines anderen Sachverständigen herbeiführen zu wollen.

Da der Bw. eine Befangenheit des Sachverständigen nicht glaubhaft zu machen vermochte, war dem Ablehnungsantrag nicht Folge zu geben."

Mit Note vom 6. Feber 2006 forderte der Unabhängige Finanzsenat die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgahrens auf, allfälliges Vorbringen bis 27. Feber 2006 zu erstatten bzw. bis daher neue Beweismittel vorzulegen.

Mit Schreiben vom 15. März 2006 übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. ein Schriftstück des die Gebissssanierung vorgenommenen habenden Facharztes, in welchem dieser ausführt:

„Der Ansatz eines Blasinstrumentes bedingt einen hohen Anpressdruck der Wangenmuskulatur an den Zahnhalteapparat. Daher ist eine abnehmbare prothetische Lösung für einen Berufsmusiker immer insuffizient.

Dem ist nur mit einer festsitzenden prothetischen Lösung beizukommen.

Dadurch wurden bei Herrn Prof. H Implantate und darauf befestigte Brücken notwendig."

Hierzu führte der rechtsfreundliche Vertreter aus:

*Unter ausdrücklicher Aufrechterhaltung der von mir dargelegten und den beigezogenen Sachverständigen betreffenden Ablehnungsgründe gebe ich hiermit aber die ausdrückliche Erklärung ab, mich nach terminlicher Bekanntgabe einer Untersuchung durch Herrn Univ.Prof. Medizinalrat Dr.P. zu unterziehen. Im Hinblick darauf, dass der Beschluss des unabhängigen Finanzsenates vom 21. Februar 2006, mit welchem dem Ablehnungsantrag keine Folge gegeben wurde, gemäß § 179 Abs. 2 letzter Satz BAO **nicht gesondert anfechtbar** ist, bin ich ungeachtet der geltend gemachten Ablehnungsgründe ausdrücklich bereit, mich einer Untersuchung durch diesen Sachverständigen zu unterziehen. Dass ich dies auch davor nie verweigert habe, sei an dieser Stelle nochmals betont.*

*Zum Nachweis dafür, dass die Anfertigung der konkreten Implantate **ausschließlich** berufliche Gründe hatte und darüber hinaus die Beeinträchtigung meiner natürlichen Zähne **ausschließlich** durch die Berufsausübung, vor allem durch den enormen Luftdruck, der beim Spielen von Blasinstrumenten auftritt, herrührt, verweise ich nochmals auf das bereits vorgelegte Universitätsgutachten vom 25. September 2001 durch o.Univ.Prof. Mag.G.W..*

*Darüber hinaus verweise ich darauf, dass eine Gebissssanierung, wie sie mir vom Krankenversicherer ohne finanzielle Aufwendung meinerseits zur Verfügung gestellt worden wäre, unter keinen Umständen ausgereicht hätte und den Anforderungen, wie sei bei der berufsmäßigen Ausübung des Spielens von Blasinstrumenten auftreten (bis zu 100 Newton Luftdruck!), niemals entsprochen hätte. Soweit diese Tatsache nicht als notorisch einer Beweisführung durch Sachverständige nicht bedarf, wird ein diesbezügliches Gutachten, zu welchem meine Mitwirkung und Befundaufnahme **nicht** nötig ist, einzuholen sein. Der Umstand, dass ein derartiges einfaches künstliches Gebiss niemals ausreicht, den vorgenannten Druckbelastungen Stand zu halten und daher völlig ungeeignet wäre, den Anforderungen, wie sie an ein Spitzenorchester bei dem ich engagiert bin, zu entsprechen ist, als notorische Tatsache ohnehin offenkundig. Soweit sich die erkennende Behörde jedoch diesem Standpunkt nicht anschließen und die vorgenannte*

Argumentation als beweisbedürftig ansehen sollte, wird ausdrücklich die Einholung eines Gutachtens beantragt.

Neben diesem von der Behörde allenfalls einzuholenden Sachverständigengutachten zu diesem Beweisthema lege ich das Privatgutachten von MR Dr.W.P., Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde, zum Beweis dafür vor, dass es für meine Berufsausübung unumgänglich nötig war, einen festsitzenden Zahnersatz (Implantate) anzufertigen.

*Es ergibt sich daher klar, dass die vorliegende, im konkreten Fall verwirklichte Gebiss-sanierung **ausschließlich** wegen der beruflichen Anforderungen an die Festigkeit meiner Zähne erforderlich war. Für das bloße Zerkleinern der Nahrung hätte sicherlich auch ein einfacheres Gebiss hinreichende Dienste geleistet.*

*Da somit die Mehraufwendungen **ausschließlich** durch meinen Beruf verursacht wurden und auch die zuvor gegebene Notwendigkeit der Gebissanierung auf die übermäßige Abnutzung der Zähne durch den extrem hohen Luftdruck beim Spielen von Blasinstrumenten herrührt, wiederhole ich mein Begehren, meinem gestellten Antrag vollinhaltlich stattzugeben.*

Der Bw. unterzog sich in weiterer Folge einer Untersuchung durch den Sachverständigen, worauf dieser am 24. April 2006 folgendes zahnärztlich-kieferchirurgisches Gutachten erstattete:

Das Gutachten wird erstellt auf Basis der vom Unabhängigen Finanzsenat übermittelten Unterlagen sowie einer klinischen Untersuchung am 21.4.2006.

Herr Prof. H berichtet folgendes:

Seit vielen Jahren ist Herr Dr.W.P., Facharzt für Zahnheilkunde in T., der behandelnde Zahnarzt von Herrn Prof. H.

Nach Zahnverlust im Oberkiefer rechts und im Unterkiefer links wurden bei Herrn Prof. H im Jahr 1998 im Unterkiefer links zwei Implantate und im Oberkiefer rechts ein Implantat gesetzt. Darauf wurde jeweils eine dreigliedrige Kronenbrückenverbundkonstruktion im Oberkiefer von reg. 14 und 16 und im Unterkiefer von reg. 34 auf 36 gesetzt.

Herr Prof. H berichtet dazu, dass er mit der Konstruktion im Unterkiefer zufrieden ist, während das Implantat im Oberkiefer links seit ca. sechs Monaten locker ist. Dazu erklärt er, dass ihn dieser Zustand beim Blasen seines Instrumentes (Horn) sehr stört bzw. beeinträchtigt. Er gibt dazu an, dass sich im Bereich der Wange Lufttaschen bilden und falsche Luft in den oberen Mundvorhof entweicht. Er befürchtet dadurch, als professioneller Musiker, die Qualitätsanforderungen nicht erfüllen zu können. Deshalb hat er demnächst eine Sanierung der Situation im Oberkiefer rechts geplant. Herr Prof. H hat den Begutachtungstermin abgewartet und wird sich danach umgehend wieder zu Herrn MR Dr.W.P. in Behandlung begeben.

Da Herr Prof. H 58 Jahre alt ist, hat er in seinem Beruf noch einige Jahre die Tätigkeit am Blasinstrument auszuüben und ist daher bestrebt, einen entsprechenden Zahnersatz, der diese hohen Belastungen zulässt, zu bekommen.

Klinische Untersuchung:

Die Mundöffnung ist normal weit möglich. Im Oberkiefer rechts sind die Zähne 1, 2, 3, 4 und 5 vorhanden. Im Oberkiefer links sind die Zähne 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 und 8 vorhanden. Im Unterkiefer links sind die Zähne 1, 2, 3 vorhanden. Die dahinter befindliche Brückenkonstruktion von reg. 34 bis 36 befindet sich auf zwei Implantaten. Im Unterkiefer rechts sind die Zähne 1, 2, 3, 4, 5, 6 und 7 vorhanden.

Das Zahnfleisch ist stellenweise gerötet, die übrige Mundschleimhaut ist grob-klinisch unauffällig.

Die Okklusion (der Biss) ist unauffällig. Beschwerden treten allerdings beim Kauen auf der rechten Seite auf, da das Implantat im Oberkiefer rechts locker ist. Das Implantat lockert sich in zunehmendem Maße, gibt Herr Prof. H an.

Röntgenbegutachtung:

Herr Prof. H gibt an, dass er die Röntgenbilder nachschickt. Am 2.5.2006 wurden zwei Röntgenbildpapierkopien, eines Panoramaröntgenbildes, welches am 6.3.2006 in der Ordination des Herrn Dr.W.P. aufgenommen wurde, in meiner Ordination abgegeben. Auf diesen Röntgenbildpapierkopien, die von der Qualität ident sind, ist der Zahnstatus, wie oben angegeben, zu erkennen. Weiters ist noch der retinierte und verlagerte Weisheitszahn in reg. 48 zu sehen. Im Oberkiefer rechts ist das lockere Implantat zu sehen, welches in eine Kronenverbundkonstruktion, zusammen mit dem Zahn in reg. 15, eingebunden ist. Auch der Zahn in reg. 14 trägt eine Krone mit Stiftaufbauten. Der Zahn in reg. 13, 14, 15 sowie in reg. 26 und 47 ist jeweils wurzelbehandelt. Ein Knochenabbau findet sich im Bereich des Implantates im Unterkiefer in reg. 36. Ein solcher ist auch im Bereich des Implantates in reg. 16 zu erkennen bzw. spricht der klinische Befund dafür.

Eine weitere nähere Beurteilung dieser Röntgenbildpapierkopien ist nicht möglich, da die Qualität der Aufnahmen bzw. der Kopien als mäßig zu bezeichnen ist.

Zusammenfassung:

Im Folgenden sollen die drei Fragen des Unabhängigen Finanzsenates beantwortet werden:

Die erste Frage, ob allein für die Berufsausübung des Herrn H als Hornist eines Opernorchesters die Gebissanierung mittels Implantaten notwendig war oder auch nicht in der Berufsausübung gelegene Gründe hierfür maßgebend waren, ist dahingehend zu beantworten:

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass ein festsitzender Zahnersatz, wenn möglich, einem abnehmbaren Zahnersatz vorzuziehen ist.

Ein festsitzender Zahnersatz kommt in seiner Funktion, wie auch in der Anfertigung (Implantat und Krone oder Brücke) den eigenen Zähnen im Kiefer näher, als eine abnehmbare prothetische Versorgung. Dies gilt sowohl für private wie auch berufliche Aspekte.

Denkt man an die Tätigkeit eines professionellen Blasinstrumentenmusikers, dann ist aufgrund der hohen Belastungen des Mundraumes (Luftdruckentwicklung) ein festsitzender Zahnersatz einem abnehmbaren vorzuziehen.

Bei einem festsitzenden Zahnersatz, der implantatgetragen ist, wird über die Implantate nur der Knochen belastet. Hingegen wird bei einem abnehmbaren Zahnersatz, im Fall einer Teilprothese, der oder die Nachbarzähne im Bereich der Teilprothese, die von den Halteelementen der Prothese erfasst werden, belastet. Zusätzlich kommt es noch zu einer Schleimhautbelastung.

Es werden also durch einen festsitzenden, ausschließlich implantatgetragenen Zahnersatz, die entstehenden Kräfte und Drucke direkt in den Knochen übertragen und nicht als Scherkraft auf Nachbarzähne einer Teilprothese.

Ob Herr H die Implantate nur aus in der Berufsausübung gelegenen Gründen gewählt hat, kann ich zwar nicht mit Sicherheit sagen, aber mit hoher Wahrscheinlichkeit annehmen.

Im Rahmen der Gutachtenserstellung erklärte er mir, dass er die Wahl der Implantate aus beruflichen Beweggründen getroffen hat und im Gespräch konnte ich erkennen, dass er über die Vor- und Nachteile verschiedener Zahnersätze gut informiert ist. Ob auch private Überlegungen auf die Wahl eines implantatgetragenen Zahnersatzes einen Einfluss hatten, kann ich nicht sagen, da dies eine Rechtsfrage ist.

Aus gutachterlicher Sicht ist jedoch hervorzuheben, dass aus den bereits oben genannten Gründen ein festsitzender implantatgetragener Zahnersatz aufgrund der hohen Belastungen, die beim professionellen Blasen eines Musikinstrumentes im Mundraum entstehen, Implantate mit einer festsitzenden Suprastruktur sicher einem teilprothetischen Zahnersatz vorzuziehen sind, da dieser nicht so stabil im Mund zu verankern ist, wie das eben bei Implantaten der Fall ist.

Zur Frage 2) gebe ich an, dass die notwendigen Mehraufwendungen gegenüber einer üblichen Gebissanierung (gemeint ist wahrscheinlich abnehmbare Prothese), ein erheblicher Unterschied besteht. Dies bedeutet, dass im Oberkiefer die Versorgung mit einer Teilprothese im konkreten Fall nur in etwa 40% der Kosten verursacht hätte, als die derzeit getragene Versorgung mit Implantat und Zahnkrone, welche mit der Nachbarkrone verblockt ist.

Für den Unterkiefer der derzeit auf der linken Seite mit zwei Implantaten und einer dreistelligen Brücke versorgt ist, ist bei einer teilprothetischen Versorgung von ca. 25% dieser Kosten auszugehen.

Zur Frage 3) erkläre ich, dass ich keinen Anhaltspunkt dafür habe, dass es sich bei der Gebissanierung um die Folge einer Berufskrankheit handelt.

Über Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates gaben die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens hierzu folgende Stellungnahmen ab:

Das Finanzamt gab am 20. Juni 2006 bekannt, dass es sich der Meinung des Sachverständigen anschließe, die Implantate seien mit hoher Wahrscheinlichkeit aus in der Berufsausübung gelegenen Gründen gewählt worden.

Hinsichtlich der unmittelbar notwendigen Mehraufwendungen halte das Finanzamt die Ansicht des Sachverständigen für annehmbar, die Mehraufwendungen hätten 60% (Oberkiefer) bzw. 75% (Unterkiefer) betragen.

Der Bw. beantragte durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter mit Schreiben vom 26. Juni 2006, dem Sachverständigen die Ergänzung seines Gutachtens wie folgt aufzutragen:

1.) Zur Frage 3:

Wenn keine Anhaltspunkte dafür vorhanden sind, dass es sich bei der Gebissanierung um die Folge einer Berufskrankheit handelt, ist dann ein Zusammenhang zwischen der Erkrankung der Zähne/des Gebisses, die die gegenständliche Sanierung erforderte einerseits und der Belastungen der Berufsausübung (überhöhter Druck in der Mundhöhle, etc.) andererseits feststellbar?

Diese ergänzende Frage ist deshalb wesentlich, weil auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.12.2004, 2002/15/0015-6, auf Seite 4 klar dargelegt hat, dass die Krankheitskosten dann als Betriebsausgabe oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn es sich entweder um eine typische Berufskrankheit handelt, oder doch der Zusammenhang zwischen der Erkrankung einerseits und dem Beruf andererseits feststeht. Wenn also jene Erkrankung, die zur Verschlechterung des Zahnbefundes führte und letzt-

endlich die in Rede stehende Zahnsanierung erforderlich machte, im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf steht, ist dies für die Fallentscheidung wesentlich.

2.) Zur Frage 2:

Offensichtlich geht der Sachverständige bei der Beantwortung dieser Frage davon aus, dass die Gebissssanierung in Form einer abnehmbaren Prothese **bei einem Privatpatienten** im Oberkieferbereich etwa 40% und im Unterkieferbereich etwa 25% der in meinem Fall aufgelaufenen Kosten betragen hätte. Damit sind die Mehrkosten wohl eindeutig als ausschließlich beruflich bedingt dargelegt.

Zu prüfen bleiben allerdings noch die Ansprüche aus der Sozialversicherung. Eine "übliche Gebissssanierung", also die Anfertigung einer abnehmbaren Prothese, wäre auch die Leistungspflicht meines Sozialversicherungsträgers gewesen, sodass ich diesbezüglich **überhaupt keine Kosten** selbst zu tragen gehabt hätte. Der Mehraufwand für die gegenständliche Gebissssanierung zu jener "üblichen Gebissssanierung" die ein normales Essen und Zerkleinern der Nahrung ermöglicht hätte, beträgt daher 100%. Der Sachverständige möge daher im Hinblick auf die Ansprüche aus der Sozialversicherung prüfen, ob nicht die gesamten Kosten insoweit Mehrkosten darstellen, zumal ich die "übliche Gebissssanierung" aus als Geld-/Sachleistungsanspruch meines Sozialversicherungsträgers hätte erhalten müssen.

Mit Vorhalt vom 11. Juli 2006, zugestellt am 19. Juli 2006, teilte der Referent dem Bw. mit:

„Der Anamnese durch den Sachverständigen in seinem Gutachten zufolge, wurden nach Ihren Angaben im Jahr 1998 im Unterkiefer links zwei Implantate und im Oberkiefer rechts ein Implantat gesetzt, worauf jeweils eine dreiteilige Brückenkonstruktion gesetzt wurde.

Aktenkundig ist eine Honorarnote von MR Dr.W.P. über eine Behandlung vom 6.7. bis 3.11.99 betreffend zwei Implantate (4 – 6) und drei Kronen (4 5 1/2 6) im Gesamtbetrag von 40.200,00 S. Dieser Betrag wurde auch als Werbungskosten geltend gemacht.

Ist es zutreffend, dass im berufsgegenständlichen Jahr 1999 nur die Sanierung des Unterkiefers (und die gesamte Sanierung in den Jahren 1998 und 1999) erfolgt ist, oder wurde übersehen, auch die Kosten der Sanierung des Oberkiefers steuerlich geltend zu machen?

Dem Gutachten zufolge wären die Aufwendungen für eine „übliche Gebissssanierung“ des Unterkiefers rund 10.000,00 S, sodass als Mehraufwand vorerst – ohne Berücksichtigung allfälliger Kostenersätze/Sachleistungen des Sozialversicherungsträgers – 30.200,00 S verblieben.

Unter Bezugnahme auf Ihre Stellungnahme vom 26. Juni 2006 werden Sie gebeten, innerhalb von acht Wochen eine Bestätigung Ihres Sozialversicherungsträgers vorzulegen,

- *welche Kostenersätze (netto, d.h. unter Abzug eines allfälligen von Ihnen zu leistenden Selbstbehalts) für die im Jahr 1999 vorgenommene Unterkiefersanierung geleistet wurden (oder geleistet worden wären, wenn eine Antragstellung durch Sie unterblieben sein sollte)*
- *welche Kostenersätze (netto, d.h. unter Abzug eines allfälligen von Ihnen zu leistenden Selbstbehalts) für die Anfertigung einer abnehmbaren Prothese anstelle der Unterkiefersanierung mit Implantaten/Kronen geleistet worden wären bzw. welche Kosten für Sie bei einer Sachleistung der Prothese (Selbstbehalt) nach der damaligen Rechtslage angefallen wären."*

Da dieser Vorhalt nicht beantwortet wurde, wurde der Bw. mit Schreiben vom 27. September 2006 ersucht, die Antwort bis zum 20. Oktober 2006 nachzuholen.

Sollten die erbetenen Unterlagen nicht vorgelegt werden, werde davon ausgegangen, dass es sich bei dem vom Bw. im Jahr 1999 als Werbungskosten geltend gemachten Betrag von 40.200,00 S um den bereits um Kostenersätze durch die Sozialversicherung bereinigten Aufwand handelt und – ebenfalls um Kostenersätze bzw. Sachleistungen der Sozialversicherung bereinigt – die vom Bw. bei einer „üblichen Gebissanierung“ zu tragenden Aufwendungen 10.000,00 S betragen hätten, sodass als Werbungskosten im Jahr 1999 der Mehraufwand von 30.200,00 S zu berücksichtigen wären.

Auch dieser am 3. Oktober 2006 zugestellte Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden im Fall der Stattgabe einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG durch den Verwaltungsgerichtshof verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Abgabenbehörden in seinem Erkenntnis vom 22.12.2004, 2002/15/0011, zu prüfen aufgetragen, ob eine unmittelbare Notwendigkeit von Zahn-implantaten allein für die Berufsausübung des Bw. als Hornist des A-Opernorchesters vorlag und gegebenenfalls welche Mehraufwendungen im Vergleich zu einer üblichen (den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden) Gebissanierung anfielen.

Da die bereits in dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vorangegangenen Verwaltungsverfahren vorgelegten Beweismittel – Gutachten des Facharztes für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde, der die Gebissanierung am Bw. vorgenommen hat, sowie Gutachten zur Rolle der Backenzähne beim professionellen Blechblasinstrumentenspiel von o.Univ.-Prof. Mag.G.W., Universität für Musik und Darstellende Kunst Wien – zur Feststellung des vom Verwaltungsgerichtshof für entscheidungserheblich erachteten Sachverhaltes allein nicht ausreichend sind und der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nicht über die entsprechenden medizinischen Fachkenntnisse verfügt, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 177 BAO ein Sachverständiger bestellt.

Auf Grund des Gutachtens des Sachverständigen Universitätsprofessor Primarius Medizinalrat Dr.P. vom 24. April 2006, des Gutachtens von o.Univ.-Prof. Mag.G.W. vom 25. September 2001, der Schreiben des behandelnden Facharztes Medizinalrat Dr.W.P. vom 3. Mai 2001 und vom März 2006, der Stellungnahmen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens

vom 20. und vom 26. Juni 2006 sowie der Nichtbeantwortung der Vorhalte des Unabhängigen Finanzsenats vom 11. Juli 2006 und vom 27. September 2006, steht fest:

Dem Bw. wurden im Berufszeitraum, dem Jahr 1999, zwei Implantate (4 – 6) und drei Kronen (4 5 12/2 6) im Unterkiefer links eingesetzt, wofür ihm im Jahr 1999 bezahlte Aufwendungen von 40.200 S entstanden sind.

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 feststehenden Suprastruktur Stand der medizinischen Wissenschaft sind.

Es war daher die Gebissanierung mittels Implantaten und Kronen beruflich veranlasst.

Dafür, dass die Mehraufwendungen hierfür gegenüber einer abnehmbaren Teilprothese auch aus nicht in der Berufsausübung gelegenen Gründen notwendig waren, finden sich keine Anhaltspunkte.

Diese Auffassung teilen auch die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens, sodass sich eine diesbezüglich ergänzende Frage an den Sachverständigen, wie vom Bw. mit Schreiben vom 26. Juni 2006 beantragt, erübrigt.

Zur Frage der Höhe der Mehraufwendungen sind Finanzamt und Berufungswerber dem Gutachter, der Mehraufwendungen von ca. 75% auf Grund der Implantate und Kronen im Unterkiefer gegenüber einer teilprothetischen Versorgung festgestellt hat, nicht entgegengetreten.

Auch diesbezüglich ist dem schlüssigen Gutachten zu folgen.

Von den im Jahr 1999 durch den Bw. getragenen Gesamtkosten von 40.200 S sind daher 10.000 S an Aufwendungen, die auch bei einer üblichen, den normalen Aufwendungen für die Lebensführung Rechnung tragenden Gebissanierung angefallen wären, abzuziehen, sodass an Werbungskosten im Jahr 1999 ein Mehraufwand von 30.200 S zu berücksichtigen ist.

Was die Frage von Kostenersätzen durch den zuständigen Sozialversicherungsträger anlangt, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es sich bei den vorgenannten Aufwendungen um die vom Bw. zu tragenden bzw. zu Tragen gewesenen Nettoaufwendungen unter Berücksichtigung allfälliger Kostenersätze bzw. Sachleistungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers handelt.

Der Bw. hat die Vorhalte vom 11. Juli 2006 und 27. September 2006 nicht beantwortet.

Es ist notorisch, dass einerseits auch bei der Kassenleistung einer teilprothetischen Versorgung durch die für den Bw. zuständige Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter

(BVA) ein Selbstbehalt zu entrichten bzw. eine Zuzahlung zu leisten ist, andererseits von der BVA auch Zuschüsse zu feststehendem Zahnersatz gewährt werden. Darüber hinaus wird auch die „übliche Gebissanierung“ durch abnehmbaren Zahnersatz – samt medizinisch-technisch notwendiger Halteelemente – nicht unbedingt der vom Sozialversicherungsträger übernommenen (Minimal)Sachleistung des „unentbehrlichen Zahnersatzes“ entsprechen, sodass Zuzahlungen auch bei abnehmbarer Prothetik im Rahmen der Lebensführung üblich sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher von der Richtigkeit der vom Sachverständigen genannten Relation der Kosten als vom Patienten zu tragende Nettoaufwendungen sowie der Richtigkeit der Angaben des Bw., ihn habe im Jahr 1999 eine Nettobelastung aus der Gebissanierung von 40.200 S getroffen, aus.

Dem Antrag des Bw., hier ein ergänzendes Sachverständigengutachten einzuholen, war nicht zu entsprechen, da es dem Bw. ein Leichtes gewesen wäre, von der BVA die in den Vorhalten vom 11. Juli 2006 und vom 27. September 2006 genannten Bestätigungen beizubringen. Der Unabhängige Finanzsenat war auch nicht gehalten, anstelle der Mitwirkung des Bw. die entsprechenden Erhebungen selbst zu pflegen. Den Abgabepflichtigen trifft grundsätzlich die Beweislast für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.a. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben (vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 4. Auflage, Tz. 526 m.w.N.).

In Entsprechung der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist somit eine unmittelbare Notwendigkeit der durch die vorgenommene Gebissanierung gegenüber einer üblichen Gebissanierung im Jahr 1999 verursachten Mehraufwendungen von 30.200 S festzustellen und liegen in diesem Umfang Werbungskosten vor. Die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind daher um 28.400 S auf 30.2000 S zu erhöhen.

Hinsichtlich des Differenzbetrages von 10.000 S liegt grundsätzlich eine von Amts wegen zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung vor, die allerdings – da sie den Selbstbehalt nicht übersteigt – steuerlich nicht zum Tragen kommt.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €).

Wien, am 1. Dezember 2006