



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Wolfgang Sauer und Dr. Wolfgang Bartosch im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 14. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Herrn Walter Schuster, vom 10. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 27. September 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge gegeben*.

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2005 ergibt sich keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im zweitinstanzlichen Verfahren nur noch die Frage, ob die vom Berufungswerber (Bw.) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Zahnarztkosten iHv. insgesamt € 2.138,62 mit oder ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes von den Einkünften abzuziehen sind.

Im angefochtenen Bescheid blieben die streitgegenständlichen Aufwendungen steuerlich ohne Auswirkung, da sie betragsmäßig unter dem gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu berechnenden – vom jeweiligen Einkommen abhängigen - Selbstbehalt liegen. Wohl aber wurden dem Bw. - antragsgemäß - der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG (wegen Vorliegen einer Minderung

der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 70%) sowie der pauschale Freibetrag für Diätverpflegung (wegen ua. Zuckerkrankheit) gewährt.

Demgegenüber begehrt der Bw. mit der vorliegenden Berufung die Berücksichtigung dieser Kosten ohne Kürzung durch einen Selbstbehalt. In der Abgabenerklärung habe er diese Aufwendungen versehentlich in einer falschen Zeile bzw. unter der falschen Kennzahl eingetragen. Das Bundessozialamt Steiermark habe in seinem Fall einen 70%-igen Behinderungsgrad festgestellt. Der Bw. habe diesen Behinderungsgrad in der Abgabenerklärung eingetragen, ohne darauf zu achten, dass mit einer Eintragung in der – versehentlich ausgefüllten – Zeile der pauschale Freibetrag beantragt werde. Anstelle des pauschalen Freibetrages beantrage er jedoch vielmehr, die effektiven außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Diese Kosten würden Ausgaben für Heilbehandlungen darstellen.

In der (teilweise stattgebenden) Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2005 wurden die fraglichen Zahnarztkosten vom Finanzamt wiederum als außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, qualifiziert. Dies deshalb, da mit einer Behinderung nicht in Zusammenhang stehende Ausgaben nur unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zuerkannt werden könnten (die teilweise Stattgabe ergab sich daraus, dass im Gegensatz zum angefochtenen Bescheid nunmehr Kurkosten iHv. € 1.686,26 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zuerkannt wurden).

Mit dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag legte der Bw. unter Einem einen Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark vom 25. April 1996 vor, mit welchem festgestellt wurde, dass er dem Kreis der begünstigten Behinderten angehöre. Da das Bundessozialamt mit diesem Bescheid zum Ausdruck gebracht habe, dass der vorhandene Zahnfehler nur dann keine Funktionsbeeinträchtigung bewirke, wenn eine entsprechende Gebissanierung vorliege, handle es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um behinderungsbedingte Kosten, die ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen wären. Dem Bw. würden seit seiner Kindheit zwei Zähne fehlen, welcher Umstand grundsätzlich (also ohne Gebissanierung) sehr wohl eine Behinderung darstelle. Dieser körperliche Mangel sei durch eine über vier Zahnpositionen gelegte Zahnbrücke saniert worden. Ein derartiger Zahnfehler sei keineswegs mit üblichen, laufend anfallenden Zahnbehandlungskosten zu vergleichen. Die fehlenden Zähne würden laut Bescheid des Bundessozialamtes ohne Sanierung jedenfalls eine wesentliche Funktionsbeeinträchtigung bewirken.

Die Beilage zum bereits angeführten Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark vom 25. April 1996, mit welchem beim Bw. ein 70%-iger Behinderungsgrad festgestellt wurde, hat – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – folgenden Inhalt:

"Nach dem eingeholten ärztlichen Sachverständigengutachten vom 12. Februar 1996, das als schlüssig erkannt und in freier Beweiswürdigung der Entscheidung zugrunde gelegt wird, ergibt sich nach den gemäß § 3 Abs. 2 BEinstG anzuwendenden mit Verordnung des BMAS vom 9. Juni 1965, BGBl. Nr. 150/1965, festgesetzten Richtsätzen folgende Einschätzung Ihrer Gesundheitsschädigungen:

Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung berücksichtigt werden:

<i>Lfd. Nr.</i>	<i>Art der Gesundheitsschädigung</i>	<i>Position in den Richtsätzen</i>	<i>Grad der Behinderung</i>
<i>1.</i>	<i>rezidivierendes Halswirbelsäulen- und Lendenwirbelsäulensyndrom bei Osteochondrose und deformierende Spondylose (oberer RSW entsprechend dem Befundausmaß)</i>	<i>I/f-190</i>	<i>30 v. H.</i>
<i>2.</i>	<i>Diabetes mellitus Typ II, (oberer RSW entsprechend dem Befundausmaß)</i>	<i>III/383</i>	<i>40 v. H.</i>
<i>3.</i>	<i>Arterielle Hypertonus, Dauermedikation notwendig (oberer RSW)</i>	<i>III/323</i>	<i>30 v. H.</i>
<i>4.</i>	<i>calcifizierende PHS beidseits (links mehr als rechts), nur endgradige Elevationseinschränkung (oberer RSW, da beide Schultergelenke betroffen sind)</i>	<i>I/c-28 li.</i>	<i>20 v. H.</i>

Die angegebenen Stoffwechselstörungen wurden nicht berücksichtigt, da die Laborparameter nur unwesentlich pathologisch verändert waren.

(.....) Keine wesentliche Funktionsbeeinträchtigung bewirken die angegebenen Zahnfehler bei saniertem Gebiss und die Hyperopie von plus 1 Dioptrie.

Die im Zusammenwirken der oben angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung beträgt siebenzig von Hundert, weil der GdB (Grad der Behinderung) der GS (Gesundheitsschädigung) 2 durch den GdB der GS 1, 3 und 4 um je eine Stufe angehoben wird."

Am Ende des Bescheides führt das Bundessozialamt unter jenen Gesundheitsstörungen, die bei der Einschätzung des Grades der Behinderung nicht berücksichtigt wurden, als fünfte Gesundheitsschädigung beidhändige *"Polyarthrosen vom Typ Heberden, Zustand nach Strecksehnenaustriss dig. IV links mit endgradiger Flexionseinschränkung im PIP-Gelenk dig. IV links"* mit einem 10%-igen Behinderungsgrad an.

Am 22. September 2006 übermittelte der Bw. per Fax ein von Herrn MR Dr. HW ausgestelltes Schreiben vom 20. September 2006 mit folgendem Inhalt:

Der Bw. *"ist mir persönlich seit Jahrzehnten als Patient bekannt. Er steht hier wegen einer Steinprostate, Aorten- und Mitralklappenstenose, Bluthochdruck mit diastolischer Funktionsstörung, hypertoner Kardiomyopathie, Fettstoffwechselstörung, Harnsäurestoffwechselstörung, Nierensteinleiden, diabetischer Mikro- und Makroangiopathie, Polyarthrose, Diabetes mellitus und Hautveränderungen in laufender Behandlung und Kontrolle.*

Bei dem Patienten besteht am rechten Unterkiefer eine Zahnücke seit seiner Kindheit. In den 60er Jahren wurde eine vierstellige Brücke gebaut, um krankhafte Veränderungen der Gegenbisszähne zu vermeiden. In den letzten Jahren war diese Brücke geschädigt und musste ausgetauscht werden.

Wegen einer Lücke von zwei Zähnen wurde im Frühling 2003 eine vierstellige Zahnbrücke über die Pfeilerzähne 47 und 44 gelegt. Eine derartige Lücke stellt sehr wohl eine erhebliche Behinderung beim Kauen dar und verursacht somit langfristig entsprechende Folgeschäden.

Insbesondere beim gegenständlichen Patienten ist eine entsprechende Diätbeobachtung in Hinblick auf mehrfach vorliegende Stoffwechselstörungen einzuhalten, neben der Wahl, Qualität und Menge der Ernährung ist eine gute Bissfunktion dringlich erforderlich.

Die Beurteilung im Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark vom 25. April 1996 betreffend Feststellung eines 70%igen Behinderungsgrades, dass der beschriebene Zahnfehler nur im Falle seiner Sanierung keine Behinderung (bzw. wörtlich "wesentliche Funktionsbeeinträchtigung") darstelle, ist somit jedenfalls zutreffend. Das Anbringen der oben erwähnten Brücke im Jahr 2003 war daher unmittelbar behinderungsbedingt.

Da dem Patienten neben den erhöhten Medikamentenkosten und der Diät durch die Anschaffung der gegenständlichen vierstelligen Brücke erhebliche Auslagen entstanden sind, wird eine entsprechende steuerliche Berücksichtigung befürwortet."

In der am 27. September 2006 über Antrag des Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten des Bw. ergänzend ausgeführt, dass ihm seit den 50er-Jahren zwei Backenzähne fehlen würden. Infolge der damit verbundenen negativen Auswirkungen, wie z.B. Herauswachsen der Gegenzähne, Erschweren des Kauens und Überbeanspruchung

der Kieferlagerung, sei diese Lücke in den 60er-Jahren mit einer Prothese geschlossen worden. Infolge der beschränkten Lebensdauer einer solchen Prothese habe diese in den 80er-Jahren und dann wieder im Jahr 2003 erneuert werden müssen. Zum Zeitpunkt des Funktionsuntüchtigwerdens dieser Prothese sei eine Behinderung infolge der Zahnlücke aufgetreten, die erst wieder mit Einbau der neuen Prothese behoben worden sei. Die im Erstbescheid aufgestellte Behauptung, die strittigen Ausgaben stünden nicht mit einer Behinderung in Zusammenhang, würden den Feststellungen des Bundessozialamtes widersprechen.

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 ua. 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 Bundessozialamtes über einen 70%-igen Behinderungsgrad 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 Bw. argumentiert im Ergebnis damit, dass der beschriebene Zahnfehler im Falle seiner "Nichtsanierung" eine als Behinderung zu wertende Gesundheitsschädigung darstelle.

Jene Krankheiten bzw. Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung des Behinderungsgrades des Bw. berücksichtigt wurden, sind im Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark jedoch dezidiert angeführt. Es sind dies laut eingangs dargestelltem Sachverhalt:

1. ein Halswirbelsäulen- und Lendenwirbelsäulensyndrom,
2. Diabetes mellitus,
3. Hypertonus sowie
4. beidseitige calcifizierende PHS (Periarthritis humeroscapularis).

Durch das Zusammenwirken ausschließlich dieser vier Gesundheitsschädigungen ergab sich der vom Bundessozialamt ermittelte Grad der Behinderung. Der vom Bw. angegebene Zahnfehler führte jedoch nicht zu einer den Behinderungsgrad beeinflussenden Gesundheitsschädigung. Dieser bewirkt vielmehr *expressis verbis keine* wesentliche Funktionsbeeinträchtigung (s. S. 1 letzter Absatz des Beiblattes zum Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark).

Dem vom Bw. aus dem Wortlaut des Bescheides des Bundessozialamtes gezogenen Umkehrschluss, dass bei Nichtsanierung der Zahnlücke jedenfalls eine Behinderung vorliegen würde, kann seitens des UFS nicht gefolgt werden: Würde die Zahnlücke eine derart gravierende, als Behinderung iSd. § 35 EStG anzusehende Gesundheitsschädigung darstellen, so würde daran (nämlich am Vorliegen einer Behinderung) auch der Umstand, dass eine Prothese (Brücke) eingefügt wird, nichts ändern (ebenso wenig würde zB ein Beinamputierter,

der sich eine Prothese anfertigen lässt, dadurch seine Einstufung als "begünstigter Behinderter" verlieren). Wäre daher der gegenständliche Zahnfehler - wie vom Bw. behauptet - tatsächlich als Behinderung im hier relevanten Sinne zu qualifizieren, so hätte das Bundessozialamt diesen im vorliegenden Bescheid selbst im Falle seiner Sanierung jedenfalls dezidiert als auf den Grad der Behinderung Einfluss nehmende Gesundheitsschädigung angeführt. Das ist aber hier unbestreitbar nicht der Fall. Die vorliegende Zahnücke wurde im maßgeblichen Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark weder ausdrücklich als eigene Behinderung angeführt noch bei Feststellung des Behinderungsgrades in irgendeiner Weise berücksichtigt. Der gegenständliche Zahnfehler wurde überdies nicht einmal in die gesonderte Auflistung jener wesentlichen Gesundheitsschädigungen aufgenommen, die beim Bw. zwar vorliegen, bei der Einschätzung des Behinderungsgrades jedoch nicht zu berücksichtigten waren.

Darüber hinaus ist der für die Feststellung des Behinderungsgrades maßgeblichen Verordnung des Bundesministeriums für soziale Verwaltung vom 9. Juni 1965 über die Richtsätze für die Einschätzung der Minderung der Erwerbsfähigkeit nach den Vorschriften des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 (BGBl. 1965/150) zu entnehmen, dass ein Zahnschaden oder ein Zahnverlust grundsätzlich mit keiner Minderung der Erwerbsfähigkeit einhergeht (s. Abschnitt VIII der Verordnung; dort ist hiefür ausdrücklich eine "Minderung" von 0% vorgesehen).

Nach ha. Ansicht macht zudem allein der Umstand, dass eine (relativ problemlose) Sanierung der durch die Zahnücke zweifelsohne gegebenen gesundheitlichen Beeinträchtigung möglich ist, klar, dass in diesem Zusammenhang keinesfalls von einer wesentlichen bzw. länger anhaltenden Behinderung iSd. § 35 EStG die Rede sein kann.

Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, dass die fraglichen Zahnbehandlungskosten mit einer der oa., die Behinderung des Bw. begründenden Krankheiten in Zusammenhang stünden. Wenn im nachgereichten Schreiben des Hausarztes vom 20. September 2006 darauf hingewiesen wird, dass im Hinblick auf die beim Bw. *"mehrfach vorliegenden Stoffwechselstörungen eine entsprechende Diätbeobachtung einzuhalten"* und daher ua. *"eine gute Bissfunktion dringlich erforderlich"* sei, so ist dieses Vorbringen zu allgemein, um einen Zusammenhang der Zahnsanierung mit der Zuckerkrankheit des Bw. herzustellen. Es erscheint nicht plausibel, dass es dem Bw. auf Grund der gegenständlichen Zahnücke (im Falle ihrer Nichtsanierung) unmöglich gewesen wäre, den für Diabetiker geltenden Ernährungsempfehlungen in der erforderlichen Weise nachzukommen. Einen speziellen Zusammenhang der durch die in Frage stehende Zahnsanierung erfolgten Erhaltung der Bissfunktion mit der Zuckerkrankheit des Bw. vermag der UFS jedenfalls nicht zu erblicken. Ein Diabetiker hat zwar in vergleichsweise höherem Maße auf eine ausgewogene Ernährungszusammensetzung zu achten als gesunde Menschen. Es entspricht allerdings nicht

der Lebenserfahrung, dass Diabetiker im Vergleich zu nicht an Diabetes erkrankten Personen Nahrungsmittel von wesentlich anders gearteter Konsistenz zu sich nehmen müssten und daher das Fehlen zweier Zähne der Einhaltung einer Diabetes-Diät entgegenstehen würde.

Wenn außerdem im Schreiben des Hausarztes auf "*mehrfach vorliegende Stoffwechselstörungen*" Bezug genommen wird, so ist darauf zu verweisen, dass lediglich Diabetes mellitus bescheidmäßig als Behinderung festgestellt wurde, die übrigen vom Bw. angegebenen Stoffwechselstörungen jedoch laut Bundessozialamt explizit nicht bei Feststellung des Behinderungsgrades zu berücksichtigen waren.

Schließlich sei der Vollständigkeit halber noch darauf hingewiesen, dass der Hausarzt des Bw. nicht als gemäß § 35 Abs. 2 EStG für die Bescheinigung der Behinderung zuständige Stelle anzusehen ist. Wenn daher der Hausarzt in seinem Schreiben – ganz allgemein - eine "*Behinderung beim Kauen*" konzidiert bzw. im Weiteren feststellt, dass der Zahnfehler nur im Falle seiner Sanierung keine Behinderung darstelle, so ist dadurch ein den gesetzlichen Erfordernissen entsprechender Nachweis nicht erbracht.

Die fraglichen Zahnarztkosten stehen somit in keinem 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. Dieser hat jedoch im gegenständlichen Fall den geltend gemachten Aufwand bei Weitem überstiegen.

Was die in der Berufungsvorentscheidung als außergewöhnliche Belastung ohne Ansatz eines Selbstbehaltes erfolgte Berücksichtigung von Kurkosten iHv. € 1.686,- anlangt, wird die Erledigung des Finanzamtes in die vorliegende Entscheidung übernommen.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. September 2006