



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

In der elektronisch eingereichten Abgabenerklärung für das Jahr 2004 machte der Bw. Kosten für außergewöhnliche Belastung in Höhe von € 5.000,58 (KZ 439 eigene Kosten) und von € 2.975,87 (KZ 418 Kosten des Ehepartners) geltend. Am 14. Juli 2005 erließ das FA den Einkommensteuerbescheid und berücksichtigte die beantragten Kosten erklärungsgemäß.

Am 3. Februar 2006 erging ein Ergänzungersuchen des FA, in dem der Bw. aufgefordert wurde, die geltend gemachten Kosten für außergewöhnliche Belastung belegmäßig nachzuweisen. Der Bw. legte daraufhin folgende Unterlagen vor:

- einen den Bw. betreffenden Befundbericht vom 29. 11. 2005 eines Facharztes für Innere Medizin bezüglich Kontrolle bei Hyperthonie und Koronarer Herzkrankheit (Bl. 29-30/2004 ESt-Akt)
- Aufstellung über den Bw. betreffende ag. Belastungen i. H. v. insgesamt € 5.000,58 (Medikamente, Rezeptgebühren € 444,30; Kostenanteil SVA € 488,75; Arzthonorare abzüglich Rückvergütung € 4.067,53 – Bl. 31/2004 ESt-Akt)
- Ablichtungen von Apothekenrechnungen über insgesamt € 444,30 (Bl. 32-34/2004)

- Ablichtungen von Rechnungen der Fa. Fielmann über den Kauf von Brillen (Bl. 34/2004)
- Kontoauszug betreffend Vergütungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft
- Aufstellung der Arztkosten über insgesamt € 4.067,53 (Bl. 32/2004)
- Aufstellung der Kostenanteile der SVA im Gesamtbetrag von € 488,75 (Bl. 38-41/2004)
- Aufstellung über die Kosten der Ehegattin im Gesamtbetrag von € 2.975,87 samt Belegen (Bl. 42, 43, 45-68/2004)
- Amtssachverständigengutachten über den Grad der Behinderung der Ehegattin (Bl. 44/2004).

In der Folge hob das FA den Einkommensteuerbescheid vom 14. Juli 2005 gemäß § 299 BAO auf und änderte im neuen Einkommensteuerbescheid die Kosten für die außergewöhnliche Belastung mit folgender Begründung ab: „*Aufgrund der Behinderung Ihrer Gattin werden folgende Kosten... wie folgt anerkannt: ag Belastung ohne Selbstbehalt € 721,30 (Arztkosten, Aufzahlung Kur, Apotheke,) ag Belastung mit Selbstbehalt € 2.049,22 (Zahnarztkosten). Aufgrund Ihrer eigenen Behinderung werden folgende Kosten anerkannt: ag Belastung ohne Selbstbehalt € 946,13 (Arztkosten, Apotheke), ag Belastung mit Selbstbehalt € 3.868,75 (Zahnarzt). Kosten für allgemeine Medikamente, Impfkosten (Twinrix) und Brillen ohne ärztliche Verordnung Ihrer Gattin werden nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.*“

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass von den Ausgaben für die Zahnbehandlung des Bw. kein Selbstbehalt berücksichtigt werden dürfe, da es sich dabei um Kosten der Heilbehandlung im Sinne § 4 der VO BGBI. 1996/203 handle. Gemäß § 34 Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 4 dieser VO seien Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, ohne Selbstbehalt und ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Der Bw. müsse aufgrund einer schweren Störung der Blutgerinnung (primäres Antiphospholipid Antikörper Syndrom mit zentralnervösen und kardialem Befall – APLA-Syndrom) Marcoumar zur Blutverdünnung täglich einnehmen. Die Körperbehinderung und die Erwerbsunfähigkeit im Ausmaß von 100 % wurden aufgrund dieser Störung der Blutgerinnung (APLA-Syndrom) festgestellt. Grundsätzlich müsse bei kleineren Operationen Marcoumar abgesetzt werden und erst wenn nach ca. 7 bis 10 Tagen eine normale Blutgerinnung bestehe, dürfe eine Operation durchgeführt werden. Anschließend müsse unter mehrfachen kurzfristigen Kontrollen der für den Bw. erforderliche Gerinnungswert wieder hergestellt werden. Das Absetzen des Medikaments Marcoumar sei für den Bw. mit einem sehr hohen Gesundheitsrisiko verbunden und erhöhe die Wahrscheinlichkeit für einen Herzinfarkt und einen Gehirnschlag beträchtlich. Aus diesem Grund müsse, medizinisch indiziert, eine Absetzung des Marcoumar unbedingt vermieden werden. Die beim Bw. durchzuführenden

Zahnbehandlungen hätten Eingriffe dargestellt, welche mit starken Blutungen am Zahnfleisch und Kiefer verbunden gewesen seien. Aus diesem Grund sei der Bw. gezwungen gewesen, die Behandlungen und Operationen von einem Zahnarzt durchführen zu lassen, welcher hierzu in der Lage sei, ohne das Marcoumar abzusetzen. Bei der Operationsmethode dieses Zahnarztes werden die entstandenen Wunden schnellstmöglich vernäht und/oder verklebt. Diese Operationstechnik werde von den meisten Zahnärzten nicht durchgeführt. Zudem weigerten sich fast alle Zahnärzte wegen der Gefahr einer unkontrollierten Blutung Marcoumar-Patienten zu behandeln, solange das Medikament nicht abgesetzt werde.

Die hohen Aufwendungen für seine Zahnbehandlungen und -operationen stünden daher in unmittelbarem Zusammenhang mit der die 100%ige Erwerbunfähigkeit verursachenden Behinderung. Ohne diese Behinderung hätte die Operation auch von einem Kassenpraktiker durchgeführt werden können. Abgesehen von einem unbedeutenden Selbstbehalt, wären für den Bw. keine Kosten entstanden. Die Zahnarztkosten seien daher eindeutig durch die Behinderung verursacht, ein Selbstbehalt sei daher nicht abzuziehen.

Überdies werde beantragt, wie in den Vorjahren, einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG für den Bw. in Höhe von € 726,00 wegen 100%iger Behinderung und einen Freibetrag in Höhe von € 243,00 für die Gattin wegen 50%iger Behinderung anzusetzen. Als Nachweis werde das Gutachten des Bundessozialamtes für die Gattin vorgelegt. Das Gutachten des Bundessozialamtes für den Bw. liege beim FA auf.

Weiters werde folgende außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) beantragt: Anwalts- und Gutachterkosten für den Stiefsohn des Bw., V., in Höhe von € 2.250,00. Diese Kosten seien dem Bw. zwangsläufig erwachsen, da er sich aus sittlichen und moralischen Gründen nicht habe entziehen können. Der Sohn des Bw. sei zum Militär eingezogen und dort inadäquaten und für die Ausbildung keinesfalls erforderlichen körperlichen und seelischen Belastungen ausgesetzt worden die, wie inzwischen aus den Medien im In- und Ausland bekannt, durch offenbar ungeeignete Ausbildner in vielen anderen Fällen mit voller Absicht verursacht worden seien und von denen die Öffentlichkeit vorher nichts gewusst hätte.

Nach etlichen rein persönlichen Schikanen, habe der Sohn die Kaserne verlassen und von Polizei und Militär gesucht im Untergrund gelebt. Etwa ein dreiviertel Jahr später habe der Bw. feststellen müssen, dass sein Sohn aus Unkenntnis sowie mangels finanzieller Mittel nicht, wie von ihm erwartet und von ihm zugesagt, einen Anwalt mit seinem Fall beauftragt hatte. Die Alternativen hätten gelautet: Gefängnisstrafe und daraufhin weiterhin Präsenzdienst, das Leben als U-Boot zu verbringen oder ins Ausland zu fliehen. Diese Möglichkeiten schienen dem Bw. in einem grotesken Missverhältnis zu der behaupteten Verfehlung des Sohnes zu stehen. Um eine gerichtliche Verurteilung zu verhindern, habe der Bw. sämtliche

Rechtsanwaltskosten für die Vertretung seines Sohnes in dieser Rechtsangelegenheit übernommen. Im Gerichtsverfahren sei V. freigesprochen worden, weil das Gericht keinen strafbaren Tatbestand festgestellt habe.

Der Bw. habe sich der Verantwortung gegenüber seinem Sohn aus sittlichen und moralischen Gründen nicht entziehen können und habe die für die Verteidigung erforderlichen Rechtsanwalts- und Gutachterkosten bezahlt.

V. habe 2004 laut beiliegender Studienbestätigung an der Universität Wien studiert und kein Einkommen bezogen. Als Nachweise werden Gutachten, Anwaltsschreiben, Gerichtsurteil etc. vorgelegt.

Es wurde erwogen

Der Bw. beantragt in seiner Berufung die Anerkennung der eigenen Zahnarztkosten in Höhe von € 3.867,75 als Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung gemäß § 34 Abs. 6 EStG ohne Selbstbehalt und ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988. Dazu hat er dargelegt, dass er aufgrund einer schweren Störung der Blutgerinnung ein Medikament zur Blutverdünnung (Marcoumar) täglich einnehmen müsse und eine Absetzung des Medikaments unbedingt vermieden werden müsse. Er habe aus diesem Grund die Zahnbehandlung von einem Zahnarzt durchführen lassen, der eine spezielle Operationstechnik angewandt habe. Die hohen Aufwendungen für die Zahnbehandlung stünden daher in unmittelbaren Zusammenhang mit der die 100%ige Erwerbsunfähigkeit verursachenden Behinderung.

Weiters beantragt er – als neue Vorbringen iSd § 280 BAO – die Gewährung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen eigener (100%iger) Behinderung und wegen (50%iger) Behinderung der Ehegattin sowie die Anerkennung der für seinen Stiefsohn übernommenen Anwalts- und Gerichtskosten in Höhe von € 2.250,00 als außergewöhnliche Belastung.

Ohne weitere Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen legte das Finanzamt die Berufung mit folgendem Bemerkten zu den Streitpunkten dem unabhängigen Finanzsenat vor:

„Zahnarztkosten – ohne Selbstbehalt, weil im Zusammenhang mit Behinderung?“

„Anwaltskosten – außergewöhnliche Belastung?“

„Freibeträge gemäß § 35 Abs. 3!“

„Antrag auf Abweisung hins. 1. Zahnarztkosten und 2. Anwaltskosten, weil bei 1. kein Zusammenhang mit Behinderung und 2. weil keine Zwangsläufigkeit“

Zu den Zahnarztkosten:

Aufwendungen, die durch eine Krankheit verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Liegt eine Krankheit vor, dann sind grundsätzlich jene Kosten nach Kürzung durch den Selbstbehalt abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen.

Für bestimmte aus einer Behinderung resultierende Mehraufwendungen können aufgrund der in § 34 Abs. 6 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 enthaltenen Verordnungsermächtigung und der dazu ergangenen Verordnung BGBI 2001/416 nur die in der VO angeführten Aufwendungen zusätzlich zu den Pauschbeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 im tatsächlich nachgewiesenen Ausmaß beansprucht werden, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Der VwGH hat in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung steht, neben den Pauschbeträgen des § 35 EStG 1988 bzw. den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenen Kosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG geltend gemacht werden können, also durch Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988.

Vor diesem Hintergrund ist im gegenständlichen Verfahren zu beurteilen, ob bzw. in welchem Umfang die vom Bw. als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Zahnnarzkosten im Zusammenhang mit seiner Behinderung gestanden sind.

Laut dem Schreiben des Bundessozialamtes vom 28. August 2003 angeschlossenen Beiblatt beträgt der Grad der Behinderung des Bw. 100%, wobei neben sechs weiteren Gesundheitsschädigungen (Hyperthonie, Aphasie (Sprachstörung), funktionelle Einäugigkeit, Polyarthrosen, Funktionsstörung nach Schenkelhalsfraktur, Störung nach Gallenblasen-entfernung) welche – isoliert betrachtet – jeweils einen zwischen 20 % und 40 % liegenden Grad der Behinderung ausmachen, der Bw. unter einer koronaren Herzkrankheit (nach mehrmaligem Herzinfarkt und 4-fach Bypass) leidet, welche einen Grad der Behinderung von 90% verursacht. Wie sich aus dem eingangs erwähnten Befundbericht ergibt und auch dem Berufungsvorbringen zu entnehmen ist, leidet der Bw. unter anderem an einem Anti-Phospholipid-Antikörper-Syndrom, welches insbesondere Herzinfarkte, Thrombosen und Embolien etc. verursacht. Zur Verhinderung der Blutgerinnung bzw. zur Blutverdünnung muss der Bw. Marcoumar einnehmen.

Die im Akt befindlichen Zahnnarztrechnungen betreffen ausschließlich die Gattin des Bw. (Bl. 57-60/2004). Aus dem vorgelegten Akt geht weder hervor, welche konkreten Leistungen des Zahnnarztes der Bw. in Anspruch genommen hat, worin also die ihn betreffenden Zahnbehandlungsaufwendungen bestanden haben, noch welche operativen Eingriffe durchgeführt wurden und inwieweit diese allenfalls spezielle, durch die Behinderung des Bw. bedingte, Operationstechniken erforderlich gemacht haben. Eine Rechnung, aus der die

detaillierten Leistungen des Zahnarztes betreffend den Bw. zu entnehmen ist, wurde bisher nicht vorgelegt bzw. sind auch keine konkreten Ermittlungshandlungen bzw. Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes in diesem Zusammenhang ersichtlich. Es ist für den UFS daher nicht möglich zu beurteilen, ob die Zahnarztkosten mit der Behinderung ursächlich in Zusammenhang stehen oder nicht.

Das Finanzamt wird sich daher mit dem Berufungsvorbringen auseinanderzusetzen haben und – unter Wahrung des Parteiengehörs (§ 183 Abs. 4 BAO) – vor allem Feststellungen dahingehend zu treffen haben, inwieweit – bedingt durch die Einnahme von Marcoumar – Aufwendungen für die vom Bw. ins Treffen geführte spezielle Operationstechnik angefallen sind und in welcher Höhe diese allenfalls in der Gesamtrechnung enthalten sind.

Zu den Anwaltskosten:

Der Bw. hat in der Berufung erstmals die Übernahme von Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem gegen den einkommenslosen Stiefsohn eingeleiteten Strafverfahren (wegen § 9 MilStG „Desertion“) geltend gemacht und in diesem Zusammenhang diverse Unterlagen (psychiatrisches Sachverständigengutachten, Anwaltsschreiben, Bescheinigung der Stellungskommission über die Utauglichkeit....) vorgelegt.

Ohne sich mit dem Vorbringen des Bw. bzw. den von ihm im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen, aus denen insbesondere die psychische Situation des Stiefsohnes (depressive Erkrankung, Angst- und Paniksyndrom, Suizidversuche etc.) sowie die Einstellung des gegen ihn wegen Desertion vom Bundesheer eingeleiteten Strafverfahrens hervorgeht, auseinander zu setzen, hat sich das Finanzamt darauf beschränkt, im Vorlagebericht auf die fehlende Zwangsläufigkeit hinzuweisen. Das Finanzamt hat allerdings – bezogen auf den konkreten Fall – nicht dargelegt, aufgrund welcher Feststellungen bzw. Überlegungen die Zwangsläufigkeit zu verneinen ist.

Da die durchzuführenden Ermittlungen einen anderslautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben

können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Derartige Ermittlungen können durch das Finanzamt verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden, während den UFS ein wesentlich größerer zeitlicher Aufwand treffen würde. Sollte dieses Ermittlungsverfahren über Beauftragung eines Finanzamtes durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt zu geben. Einwendungen des Bw. wären der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme seitens des FA müsste den Bw zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur Gegenstellungnahme zu übermitteln. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern. Es erscheint daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Es entspricht nicht der Anordnung des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen, wenn es mangels Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zudem ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab 1. Jänner 2003 reformierte Verfahren dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. für viele UFS [Wien], Senat 10 [Referent], 28.2.2.007, RV/2810-W/06, unter Hinweis auf Ritz, BAO, 3. Auflage, § 289 Tz. 5, und Beiser, SWK, 3/2003, S 102 ff).

Was den vom Bw. gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungssenat aufgrund der Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 284 Abs. 3 BAO von einer mündlichen Verhandlung absehen konnte.

Wien, am 4. März 2009