



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/1426-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, Wien, vertreten durch Ineo Stb. GmbH, 1230 Wien, Traubengasse 2/9, vom 12. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk, vertreten durch Josefa Ertl, vom 18. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 brachte das Finanzamt im angefochtenen Bescheid Aufwendungen der Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.) für das Studium ihres Sohnes in Leoben als außergewöhnliche Belastungen mit einem Pauschalbetrag von € 1.320,00 einkommensmindernd in Abzug.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, das gesetzliche Existenzminimum würde (Anm.: im Zeitpunkt der Berufungsführung) € 690,00 betragen, die damals politisch diskutierte Grundsicherung € 790,00. Mit dem von ihr geleisteten Betrag von € 600,00 je Monat zuzüglich der Familienbeihilfe könne ihr Sohn in einem Studentenwohnheim in Leoben sein Leben gerade noch fristen. Der bekämpfte Bescheid sei daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, *"da die tatsächlichen Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern bei einem 200 km entfernten Studienort mindestens das Existenzminimum bzw. die Grundsicherung des Studenten betragen müssten."* Weiters sei die

Anwendung eines Pauschbetrages von € 1.320,00 für ein Kalenderjahr für eine an der Montan-Universität studierende Person gesetzwidrig und realitätsfremd und verstoße gegen das Gleichheitsgebot. Es werde daher beantragt, den Unterhalt von € 7.200,00 als außergewöhnliche Belastung steuermindernd anzuerkennen.

Beigelegt war der Berufungsschrift noch eine Bestätigung des Sohnes, wonach dieser im Jahr 2005 an Unterhalt für sein Studium einen Betrag von monatlich € 600,00, in Summe also € 7.200,00, von der Bw. erhalten habe.

Nach Ergehen einer abweisenden **Berufungsvorentscheidung** stellte die Bw. innerhalb der Frist des § 276 Abs. 1 Bundesabgabenordnung den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen noch aus, dass es sich ihrer Ansicht nach bei der Pauschalregelung von netto € 110,00 monatlich um eine von der Abgabenbehörde nicht ernsthaft gemeinte Scherzerklärung handle. Unter Hinweis auf ein nicht näher bezeichnetes Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom Juni 2006 betreffend Zivildienere wendete die Bw. weiters ein, der von ihr tatsächlich bezahlte Unterhalt von € 600,00 je Monat ihrer Unterhaltsverpflichtung entspräche. Wörtlich brachte die Bw. schließlich vor *"Den Unterhalt für einen auswärts Studierenden auf der Montan-Universität Leoben, wo eine vergleichbare Universität im ganzen übrigen Österreich nicht existiert, mit € 110,00 monatlich zu bemessen, widerspricht Art. 2 des Staatsgrundgesetzes (Verbot unsachlicher Differenzierung, Willkür der Behörden, dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot u.v.a.)."*

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren erweiterte die Bw. ihr Begehren dahingehend, dass ihr der Alleinerzieherabsetzbetrag - und damit korrespondierend eine Erhöhung des Sonderausgabenhöchstbetrages - gewährt werden möge. Hiezu gab die Bw. sachverhaltsbezogen glaubhaft und im Einklang mit einer nachfolgenden Datenbankabfrage stehend an, sie wäre im Streitjahr allein stehend und nicht in einer Gemeinschaft mit einem Partner lebend gewesen. Über die von ihr im Jahr 2005 bezahlten Prämien für freiwillige Krankenversicherungen in Höhe von € 5.479,92 reichte die Bw. eine entsprechende Bestätigung nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes in Verbindung mit dem Ergebnis des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens war bei der Entscheidungsfindung von nachstehendem und unstrittigem Sachverhalt auszugehen:

Der Sohn der Berufungswerberin studiert seit dem Jahr 2003 an der rund 200 km von dessen Wohnort entfernten Montan-Universität in Leoben. Eine der von ihm belegten Studienrichtung gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht im Einzugsbereich des Wohnortes nicht. Die im

Streitzeitraum nicht in einer Partnerschaft lebende Bw. hatte für den Sohn Familienbeihilfe bezogen und war ihr daneben im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe auch der Kinderabsetzbetrag überwiesen worden. An Unterhalt hatte der Sohn der Bw. von dieser im Jahr 2005 einen Betrag von monatlich € 600,00, in Summe sohin € 7.200,00, erhalten. Die von der Bw. bezahlten Beiträge für Krankenzusatzversicherungen beliefen sich auf € 5.479,92.

In rechtlicher Hinsicht ist dieser Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

a) Außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer auswärtigen Berufsausbildung:

Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen steht nach § 33 Abs. 4 Z. 3 lit.a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro für jedes Kind zu.

Gemäß § 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.

Nach Abs. 6 leg.cit. können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes u.a. Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8 abgezogen werden.

Für Unterhaltsleistungen gilt gemäß Abs. 7 leg.cit. u.a. folgendes:

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe-) Partner Anspruch auf diese Beträge hat.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Endlich ist noch im § 34 Abs. 8 EStG 1988 normiert, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110,- pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Nach herrschender Ansicht (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar (EStG"), Tz 62 zu § 34) fällt die Berufsausbildung eines Kindes als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch ist sie regelmäßig schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig, weil es sich um Kosten handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Davon abgesehen ist die Berufsausbildung als Teil der Unterhaltsverpflichtung grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten (Doralt, a.a.O.; VwGH vom 30. Jänner 1990, 8811410218, und vom 27. Mai 1999, 9811510100).

Dass aber die Berufsausbildung des Sohnes bei ihm selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, hat die Bw. - zutreffenderweise und im Einklang mit den Erkenntnissen des VwGH vom 20. Dezember 1994, 94/14/0078, und vom 18. Februar 1999, 9711510047, stehend gar nicht erst vorgebracht. Weiters hatte die Bw. im Streitjahr Familienbeihilfe für den Sohn bezogen und wurde ihr gleichzeitig damit der Kinderabsetzbetrag ausbezahlt. Eine Berücksichtigung der auch die Kosten der Berufsausbildung umfassenden Unterhaltsleistungen der Bw. als außergewöhnliche Belastung konnte durch die Abgeltungswirkung der von ihr bezogenen Familienbeihilfe samt Kinderabsetzbetrag sohin nicht erfolgen.

Den mit einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes üblicherweise (vgl. hiezu Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner) Wanke, EStG, MANZ Sonderausgabe, Anm. 56 zu § 34, m.w.N.) verbundenen erhöhten Aufwendungen eines Unterhaltspflichtigen wird im Rahmen der geltenden Rechtslage durch Ansatz einer außergewöhnlichen Belastung im § 34 Abs. 8 EStG 1988 Rechnung getragen. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Bei dem im § 34 Abs. 8 zweiter Satz genannten Pauschbetrag handelt es sich nach übereinstimmender Ansicht von Lehre (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts 11 3, 184) und Rechtsprechung (VwGH vom 28. Mai 1997, 9611310109) um eine unwiderlegbare Pauschalierung der Art, dass höhere Beträge auch dann nicht berücksichtigt werden dürfen, wenn sie nachgewiesen wurden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 29 zu § 34 EStG 1988; Doralt, EStG¹¹, Tz 66 zu § 34; VwGH vom 31. Jänner 2000, 9511510196, und vom 24. Februar 2000, 9611510187). Andererseits ist ein Selbstbehalt nicht abzuziehen (Doralt, a.a.O.) und steht der Pauschbetrag auch für angefangene Monate der Berufsausbildung (Doralt, a.a.O., Tz. 65), bei tatsächlich niedrigeren Kosten (Wanke, a.a.O., Anm. 76) sowie während der Schul- und Studienferien zu (Doralt, a.a.O., Tz 68). Dem Begehren der Berufungswerberin, die von ihr tatsächlich aufgewendeten - höheren - Beträge von € 600,00 je Monat als außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen, musste daher ein Erfolg versagt bleiben.

Dass der Sohn der Bw. - wie in der Berufungsschrift vorgebracht wurde - mit dem von ihr geleisteten Betrag von € 600,00 je Monat zuzüglich der Familienbeihilfe sein Leben in einem Studentenheim in Leoben gerade noch fristen könne, ist für die gegenständliche Entscheidungsfindung unerheblich und konnte daher eine Prüfung dieser Behauptung auf ihren Wahrheitsgehalt unterbleiben. Ob die tatsächlichen Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern bei einem 200 km entfernten Studienort mindestens das Existenzminimum bzw. die Grundsicherung des Studenten betragen müssten, wie dies die Berufungswerberin vermeint, entzieht sich der Kognitionsbefugnis der Berufungsbehörde, zumal die Bw. nicht dargelegt hat, inwiefern der bekämpfte Bescheid gerade deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet sein sollte. Mangels weiterer Konkretisierung ist auch das Argument der Bw., die Anwendung eines Pauschbetrages von €1.320,00 für ein Kalenderjahr sei für eine an der Montan-Universität studierende Person gesetzwidrig, realitätsfremd und verstoße gegen das Gleichheitsgebot, für die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht nachvollziehbar. Dass aber entgegen dem insoweit an Klarheit nicht mehr zu überbietenden Wortlaut des § 34 Abs. 8 EStG 1988 ein höherer Betrag als €110,00 monatlich als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden könnte, vermochte die Bw. mit ihren bisherigen Einwendungen nicht mit Erfolg zu erreichen.

Zum Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag, ihrer Ansicht nach handle es sich bei der Pauschalregelung von netto € 110,00 monatlich um eine von der Abgabenbehörde nicht ernsthaft gemeinte Scherzerklärung, ist zunächst zu bemerken, dass diese (Anm.: im § 34 Abs. 8 EStG 1988 enthaltene) Pauschalregelung nicht von der Abgabenbehörde „erfunden“ oder sonst wie konstruiert, sondern im Rahmen eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens von den hiefür zuständigen Organen geschaffen worden ist. Hält man sich zudem noch vor Augen, dass Verwaltungsbehörden nicht mittels „nicht ernsthaft gemeinter Scherzerklärungen“, sondern auf Basis und in Beachtung der geltenden Rechtsordnung ihre Tätigkeiten ausüben, so kann es sich bei der von der Bw. gewählten Formulierung nur um ein unbeabsichtigtes Vergreifen in der Wortwahl oder um einen Tippfehler handeln. Dass der von der Bw. tatsächlich bezahlte Unterhalt von € 600,00 je Monat ihrer Unterhaltsverpflichtung entspricht, wie dies die Bw. unter Bezugnahme auf ein im Übrigen nicht näher umschriebenes Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom Juni 2006 betreffend Zivildienstler vorgebracht hat, wurde weder von der Abgabenbehörde erster Instanz noch von der Berufungsbehörde in Zweifel gezogen. Auch damit ist es der Bw. sohin nicht gelungen, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Schließlich vertrat die Bw. noch die Ansicht, den Unterhalt für einen auswärtigen, auf der Montan-Universität Leoben Studierenden, wo eine vergleichbare Universität im ganzen übrigen Österreich nicht existiere, mit €110,00 monatlich zu bemessen, widerspräche Art. 2

des Staatsgrundgesetzes. Dem ist bloß entgegenzuhalten, dass nicht aktenkundig ist, das Finanzamt habe den Unterhalt für einen auswärts in Leoben Studierenden (Anm.: gemeint wohl der Sohn der Bw.) bemessen. Inwiefern eine vom Finanzamt gar nicht vorgenommene Unterhaltsbemessung daher gegen Art. 2 des Staatsgrundgesetzes verstoßen könnte, bleibt unerfindlich.

Sollte die Berufungswerberin mit ihren Ausführungen jedoch eine mögliche Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 8 zweiter Satz EStG 1988 vor Augen haben, so ist darauf hinzuweisen, dass es dem Unabhängigen Finanzsenat als Verwaltungsbehörde verwehrt ist, über die Verfassungsmäßigkeit gehörig kundgemachter Gesetze abzusprechen. Eine nicht gehörige Kundmachung der hier in Rede stehenden Norm hat die Bw. indes nicht vorgetragen.

Insgesamt gesehen war der Berufung daher in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

b) Gewährung höherer Sonderausgaben:

Nach § 18 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 besteht u.a. für als Sonderausgaben abzugsfähige Beiträge zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920,00 Euro jährlich zu. Dieser Höchstbetrag erhöht sich um 2.920,00 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht. Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebliche Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben (...) als Sonderausgaben abzusetzen.

Die Bw. hat durch Vorlage einer entsprechenden Bestätigung nachgewiesen, dass sie im Jahr 2005 abzugsfähige (sog. Topf-) Sonderausgaben im Gesamtbetrag von € 5.479,92 geleistet hat. Es konnte sohin ein Viertel davon, also ein Betrag von € 1.369,98, einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Diesbezüglich war der Berufung deshalb stattzugeben.

Hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der daraus abgeleiteten Einkommensteuer wird auf das beigelegte Berechnungsblatt verwiesen, welches insoweit einen integrierenden Bestandteil des Bescheidspruches bildet.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Mai 2010