



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ergeben sich aus der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 21.10.2002 und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2002 ergibt sich keine Änderung.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist von Beruf Koch und arbeitet in einer von seinem Familienwohnsitz 612 Bahnkilometer entfernten Arbeitsstätte. Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 beantragte er Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von S 34.560,-, bezeichnet als Pauschsatz Höchstgrenze, und doppelte Haushaltsführung in Höhe von S 6.000,- für ein Zimmer. In einer Beilage gliedert er die Wochenenden auf, an denen er zum Familienwohnsitz gereist ist. Demnach hat er im strittigen Zeitraum insgesamt 21 Fahrten mit der Bahn getätigt. Weiters beantragte er außergewöhnliche Belastungen in Höhe von S 30.000,- für die Heimunterbringung seines im Jahr 1993 geborenen Sohnes. Aus einer Beilage zur Erklärung ist ersichtlich, dass es sich dabei um Zahlungen an den Magistrat, Jugendwohlfahrt, gehandelt hat.

Mit dem angefochtenen Bescheid berücksichtigte das Finanzamt neben den beantragten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von S 6.000,- weitere Werbungskosten für die Familienheimfahrten in Höhe von lediglich S 23.184,- anstatt der beantragten S 34.560,- mit der Begründung, dass der Berufungswerber auf Grund seiner eigenen Aussage ein öffentliches Verkehrsmittel benützen würde und daher die tatsächlich entstandenen Kosten und nicht der pauschale Höchstbetrag zu berücksichtigen seien. Beim Ansatz des Betrages von S 23.184,- ging das Finanzamt von einem begünstigten Bahnkilometerpreis aus, wonach für 612 Bahnkilometer ein Betrag von S 552,-, multipliziert mit der Anzahl der Fahrten, anfallen würde. Das Begehren auf Berücksichtigung der Heimunterbringungskosten des Sohnes des Berufungswerbers wurde mit der Begründung abgewiesen, dass Beaufsichtigungskosten nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten, wenn eine alleinstehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen müsse, weil sie für sich keine ausreichende Unterhaltsleistungen erhalten würde und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung bestehen würde.

Dagegen erhob der Berufungswerber Berufung und forderte, weil er offensichtlich die Zusammensetzung des als Werbungskosten berücksichtigten Betrages aus dem Bescheid nicht ersehen konnte, dass neben den Aufwendungen für die Familienheimfahrten, die lediglich in Höhe von S 29.184,- berücksichtigt worden wären, auch die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von S 6.000,- berücksichtigt werden sollten. Weiters ersuchte er, da ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung bestehen würde, auch die Zahlungen an den Magistrat, Jugendwohlfahrt, im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verminderte das Finanzamt den im angefochtenen Bescheid für die Familienheimfahrten anerkannten Betrag von S 23.184,- auf S 15.767,-. Ein Nachweis der angefallenen Kosten (Bahnkarten) hätte nicht vorgelegt werden können. Laut Auskunft der ÖBB seien für eine Hin- und Rückfahrt S 1.378,78 und die einmaligen Kosten der Vorteilscard von S 1.289,34 angesetzt worden. Nachdem der Berufungswerber das Verkehrsmittel schon jahrelang benützen würde, werde vorausgesetzt, dass er über den günstigsten Fahrpreis informiert sei. Die Anzahl der Fahrten sei laut Aufstellung des Berufungswerbers angenommen worden und im Jänner zusätzlich die Kosten für die Vorteilscard berücksichtigt worden. Die Kosten für das Zimmer am Arbeitsplatz in Höhe von S 6.000,- sei ebenfalls in Abzug gebracht worden.

Hinsichtlich der nicht als aussergewöhnliche Belastungen berücksichtigten Aufwendungen für die Heimunterbringung des Sohnes des Berufungswerbers führte das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung aus, dass die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Betreuung und Beaufsichtigung eines Kindes für die selben in jedem Falle Belastungen mit sich bringe, die der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden, Belastung seien. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie durch die Unterbringung in einem Internat veranlasst werde. Eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung, ein Kind ausserhalb des Familienverbandes zu erziehen, liege in der Regel nicht vor. Zwangsläufigkeit sei ausnahmsweise nur dann gegeben, wenn ein Alleinerzieher für ein Kind im Pflichtschulalter zu sorgen habe oder wenn der Unterhalt der Familie gefährdet wäre und deswegen beide Elternteile einer Erwerbstätigkeit nachgehen müssten. Da der Berufungswerber weder Alleinerzieher sei noch auf Grund seines Einkommens der Unterhalt seiner Familie gefährdet sei, hätten die geleisteten Kostenersätze für die Unterbringung des Sohnes in der "VH" nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Familienheimfahrten:**

Strittig ist lediglich die Höhe der Aufwendungen für die im Rahmen der doppelten Haushaltsführung getätigten Familienheimfahrten. Es ist diesbezüglich davon auszugehen, dass der Berufungswerber 21 Mal im strittigen Zeitraum die Strecke zwischen seinem Wohnort und seinem Arbeitsort mit der ÖBB zurückgelegt hat. Als Fahrtkosten sind nach Doralt, Kommentar zum EStG 1988, Tz 359 zu § 4, jene Aufwendungen anzuerkennen, die tatsächlich anfallen (zB Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten). Nachdem unbestritten ist, dass der Berufungswerber mit

der Bahn gefahren ist, er diesbezügliche Belege jedoch nicht vorgelegt hat, ist das Finanzamt berechtigt, die Kosten für die Familienheimfahrten per Bahn nach der Auskunft der ÖBB anzusetzen. Es entspricht in diesem Zusammenhang den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass, wenn jemand regelmäßig ein öffentliches Verkehrsmittel benützt, er die für ihn günstigsten Tarife in Anspruch nimmt. Der Ansatz der Aufwendungen für die Familienheimfahrten durch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung in Höhe von S 15.767,- ist daher kein Berechnungsfehler sondern erklärt sich, wie bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargestellt, aus den Kosten für die Hin- und Rückfahrt in Höhe von S 1.378,78 für 21 Fahrten zuzüglich den einmaligen Kosten für die Vorteilscard in Höhe von S 1.289,34, wobei sich die reinen Fahrtkosten durch den Erwerb der Vorteilscard halbieren. Im Übrigen wäre es dem Berufungswerber frei gestanden, die tatsächlichen Kosten für die Familienheimfahrten nachzuweisen.

#### Heimunterbringungskosten:

In der Erklärung beantragte der Berufungswerber außergewöhnliche Belastungen für die "Heimunterbringung" seines Sohnes. Aus der Beilage hiezu ist ersichtlich, dass der Magistrat, Amt für Jugend und Familie, Wohlfahrtskostenreferat, unter dem Betreff "Heimkosten; Kostenersatz gem. § 45 StJWG/91", dem Berufungswerber Erlagscheine mit dem Ersuchen übermittelt hat, den "Unterhaltsbetrag von monatlich S 2.500,- für den Minderjährigen pünktlich zu überweisen". In der Berufung weist der Berufungswerber darauf hin, dass eine "zwangsläufige Erfordernis der Kinderbetreuung bestehe". Im Vorlageantrag begründet der Berufungswerber in diesem Zusammenhang, dass sein Sohn "u.a. aufgrund besonderer gesundheitlicher und familiärer Umstände über die Jugendwohlfahrt des Magistrates eingewiesen worden sei".

Wie sich dem in der Beilage genannten § 45 StJWG (Steiermärkisches Jugendwohlfahrtsgesetz) 1991 entnehmen lässt, wonach die vorläufig gemäß § 41 Abs. 4 StJWG 1991 übernommenen Kosten der vollen Erziehung der Minderjährige und seine Unterhaltspflichtigen nach bürgerlichem Recht rückwirkend für 3 Jahre zu ersetzen haben, soweit sie nach ihren Lebensverhältnissen dazu imstande sind, unterliegt der Sohn des Berufungswerbers beim Amt für Jugend und Familie der "vollen Erziehung". Die "volle Erziehung" wird in § 35 des StJWG 1991 neben der "Unterstützung der Erziehung" als weitere Hilfe der Erziehung genannt. Gemäß § 37 Abs. 1 (Volle Erziehung) StJWG 1991 ist ein Minderjähriger unter anderem in einer familienähnlichen Einrichtung, in einem Heim oder einer sonstigen Einrichtung oder in nicht ortsfesten Formen der Pädagogik zu erziehen, sofern der Jugendwohlfahrtsträger mit der Pflege und Erziehung zur Gänze betraut wurde.

Das Finanzamt ermittelte, dass der Sohn des Berufungswerbers in der so genannten "VH" sozialpädagogisch betreut wird. Ein in einem Aktenvermerk festgehaltenes Telefonat des Finanzamtes mit dem Jugendfürsorgeamt hat ergeben, dass die Mutter des Sohnes des Berufungswerbers mit der Erziehung überfordert gewesen sei, da sie auch arbeiten würde. Es habe sich hauptsächlich die Halbschwester um ihn gekümmert, die jedoch gesundheitliche Probleme gehabt habe. Ein Pflegeplatz sei von den Eltern abgelehnt worden, daher habe man die VH angeboten. Es habe sich um keine Einweisung gehandelt, sondern die Unterbringung in der VH sei freiwillig und nicht aus gesundheitlichen Gründen erfolgt.

Was die zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung der Eltern gegenüber den Kindern betrifft, so bestimmt § 140 Abs. 1 ABGB, dass die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen haben.

Aus steuerrechtlicher Sicht sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach Absatz 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Absatz 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Demnach kommen gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen, denen sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann, grundsätzlich als aussergewöhnliche Belastungen in Betracht; das Gesetz schließt jedoch Unterhaltsleistungen im Wesentlichen als außergewöhnliche Belastungen aus. Unterhaltsleistungen für Kinder sind nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 mit der Familienbeihilfe und dem Kinder- bzw. Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind beim Verpflichteten gem. § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 berücksichtigungsfähig (zB Krankheitskosten).

Unter Berücksichtigung der Angaben des Berufungswerbers, der Vorschreibung der Unterhaltsbeträge durch das Amt für Jugend und Familie und den Ermittlungen des Finanzamtes sind die Aufwendungen des Berufungswerbers nicht anders zu beurteilen, als die Aufwendungen anderer Unterhaltsverpflichteter, die ihre Kinder in Kindergärten, bei Tagesmüttern, in Halbinternaten, Nachmittagsbetreuungen usw., auf Grund ihrer Berufstätigkeit zur Beaufsichtigung unterbringen müssen. Wie das Finanzamt bereits in seiner Berufungsvorentscheidung aus FJ 1999, 51, zitiert hat, liegt eine Außergewöhnlichkeit der Belastung, wie sie das Einkommensteuergesetz fordert, deswegen nicht vor, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kindes für dieselben in jedem Falle (unabhängig davon ob nur ein Elternteil berufstätig ist oder beide) Belastungen mit sich bringt. Diese sind keinesfalls außergewöhnlich, sondern im Gegenteil der geradezu typische Fall einer gewöhnlichen, dh unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden, Belastung. Gemäß § 146 Abs. 1 ABGB umfasst nämlich die Pflege des minderjährigen Kindes besonders die Wahrung des körperlichen Wohles und der Gesundheit sowie die unmittelbare Aufsicht, die Erziehung besonders die Entfaltung der körperlichen, geistigen, seelischen und sittlichen Kräfte, die Förderung der Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten des Kindes sowie dessen Ausbildung in Schule und Beruf. Die Belastung der Erziehung der Kinder trifft damit alle Eltern in gleicher Weise und wird nicht dadurch zu einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988, wenn die Erziehung aus dem Familienverband (teilweise) ausgelagert wird bzw. unter Zuhilfenahme der Jugendfürsorge erfolgen muss, wofür ein Beitrag zu leisten ist. Die Judikatur des VwGH geht davon aus, dass Erziehungsschwierigkeiten keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen (vgl. VwGH 27.2.1959, 1614/58).

Der Berufungswerber behauptet im Vorlageantrag, dass sein Sohn aus besonderen gesundheitlichen und familiären Umständen über die Jugendwohlfahrt des Magistrates eingewiesen worden sei: Aus der im Akt ersichtlichen Internetseite der VH ist als Indikation zu ersehen:

Kinder, die durch die familiäre und/soziale Situation in ihrer Entwicklung und Erziehung gefährdet sind. Kinder mit verschiedenen sozialen, psychischen oder emotionalen Defiziten und Verhaltensstörungen, insbesondere Schul- und Erziehungsproblemen, psychosomatische Auffälligkeiten, bei denen die vorausgehende Diagnose und Prognose eine ausreichende

positive Veränderung im Laufe einer begrenzten Zeit als möglich erscheinen lassen.

Als spezielle Ziele werden dort genannt:

Den Kindern und Jugendlichen sollen im Rahmen des Lebensalltages in der Kinder- und Jugendwohngruppe LEBEN Möglichkeiten gegeben werden, frühere Mangelerfahrungen durch Krisen in der Familie oder durch langandauernde familiäre Belastungen (Vernachlässigung, Misshandlung, sexuelle Ausbeutung, etc.) ausgleichen zu können. Übernahme von Verantwortung für sich und für die Gemeinschaft in der das Kind lebt. Meistern von ungewöhnlichen Situationen im Rahmen erlebnispädagogischer Unternehmungen.

Daraus ist zu ersehen, dass in der VH keine "gesundheitlichen Umstände" behandelt werden. Auch aus der Höhe der Vorschreibung des Amtes für Jugend und Familie der strittigen Beträge ergibt sich, dass ein "Unterhaltsbetrag von monatlich S 2.500,-" und keine Krankheitsbehandlungskosten vom Berufungswerber zu leisten sind. Dem oben zitierten § 37 Abs. 1 StJWG 1991 ist im Zusammenhang mit dem dort zitierten Begriff der "vollen Erziehung" zu entnehmen, dass ein Minderjähriger unter anderem in einem Heim oder einer sonstigen Einrichtung der Pädagogik zu erziehen ist, sofern der Jugendwohlfahrtsträger mit der Pflege und Erziehung zur Gänze betraut wurde. Die Behandlung von Krankheiten wird darin nicht genannt. Der BFH sieht in seinem Erkenntnis vom 21.12.1965, BStBl III 1966, 182, in der Erziehung eine planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung heranwachsender Menschen. Gesundheitliche Probleme sind demnach nicht die Ursache für die Unterbringung des Sohnes des Berufungswerbers in der VH. Im Hinblick auf die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die in der gesetzlichen Unterhaltspflicht wurzeln, durch § 34 Abs 7 EStG 1988 verbleiben nur mehr Aufwendungen, die durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit, einen Unglücksfall uä bedingt sind und die, würden sie nicht getätigt, die Erfüllung der Unterhaltspflicht beeinträchtigen würden (vgl VwGH 2.8.1995, 94/13/0207). Derartige Beeinträchtigungen hat der Berufungswerber, bis auf die nicht vorliegende Krankheit, jedoch nicht behauptet.

Bei den vom Berufungswerber begehrten Zahlungen an das Jugendamt für die Unterbringung seines Sohnes in der VH handelt es sich um einen zwar zwangsläufig erwachsenen aber nicht außergewöhnlichen Unterhaltsbetrag. Sie stellen daher keine aussergewöhnlichen Belastungen dar, da diese allgemeinen Unterhaltsleistungen eines zivilrechtlich zum Unterhalt

Verpflichteten alle Eltern treffen und vom Einkommensteuergesetz, wie oben dargestellt, von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen werden.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 27.11.2003