



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes H. vom 12. September 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	50.655,46 €	Einkommensteuer	17.059,70 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-17.139,81 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-80,11 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 12.9.2006 sprach die Abgabenbehörde I. Instanz über den Antrag des Berufungswerbers (kurz Bw.) auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 ab. In dieser Entscheidung erkannte das Finanzamt die vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten auswärtigen Berufsausbildungskosten für seinen Sohn A. nicht an. Begründend führt dazu die Abgabenbehörde I. Instanz aus, dass Berufsausbildungskosten eines Kindes im Einzugsbereich des Wohnortes keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG (Einkommensteuergesetz) darstellen würden. Die Steuergutschrift wurde für das Jahr 2005 mit 386,11 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Bw., mit Schreiben vom 15.9.2006 eingereichte Berufung. Darin führt der Bw. im Wesentlichen sinngemäß aus, dass sein Sohn ab Oktober 1999 bis Ende 2005 an der Universität in B. das Studium C. betrieben habe. Der ordentliche Wohnsitz von A. sei in der Gemeinde D. gelegen, während er sich als „Teilmmieter“ einer Wohnung zur Studienzeit in B. aufgehalten habe. Die tägliche Hin- und Rückfahrt vom Wohnort D. zum Studienort B. sei in der VO zu § 34 Abs. 8 nicht unter „zeitlich noch zumutbar“ angeführt. Sein Sohn habe, wie im Übrigen auch seine Mutter (die geschiedene Ehegattin des Bw. sei nicht berufstätig gewesen und erhalte seit 2004 vom Bw. einen Unterhalt) kein eigenes Einkommen. Bis zum Veranlagungsjahr 2004 sei dem Bw. der Steuerabsetzbetrag antragsgemäß anerkannt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.11.2006 änderte das Finanzamt, nach Anforderung weiterer Unterlagen, die in seinem Bescheid vom 12.9.2006 festgesetzte Gutschrift auf 233,11 € ab, wodurch sich eine Nachforderung zum bisherigen Betrag in Höhe von 153,00 € ergab. Begründend führt das Finanzamt in dieser Entscheidung aus, dass Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, welches nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehöre und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe habe, durch den Unterhaltsabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 4 Ziffer 3 lit b) EStG abgegolten sei. Darüber hinaus geleistete zusätzliche, also freiwillige Leistungen würden keine Berücksichtigung finden, da es ihnen an der Zwangsläufigkeit fehle.

Betreffend der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung in Folge des auswärtigen Studiums vom Sohn des Bw. führt das Finanzamt aus, dass dieses zu keiner steuerlichen Begünstigung führe, da das Studium im Einzugsbereich des Wohnortes in B. betrieben werde. Gem. § 2 der VO zu § 34 Abs. 8 EStG würden Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort nur dann als außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes zu beurteilen sein, sofern die Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsort mehr als eine

Stunde betragen würde. Die nächstgelegene ÖBB-Haltestelle („E.“) sei vom Wohnort des Sohnes in wenigen Gehminuten zu erreichen wodurch der Studienort B. innerhalb einer Stunde erreichbar sei.

Mit Eingabe vom 5.12.2006 beantragte der Bw. sinngemäß eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Darin führt der Bw. im Wesentlichen sinngemäß Folgendes aus:

1) Unterhaltsabsetzbetrag:

Für seinen Sohn habe der Bw. im Jahr 2005 Zahlungen in Höhe von 2.880,00 € sowie Barzahlungen in Höhe von 2.500,00 € geleistet. Zusätzlich würde der Bw. die Kosten einer Krankenzusatzversicherung für seinen Sohn beglichen. Der Regelbedarfsatz sei für den Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kind über 19 Jahre mit 447,00 €/monatlich festgelegt und betrage somit jährlich 5.364,00 €. Durch die angeführten Zahlungen sei dieser Betrag abgedeckt.

2) auswärtige Berufsausbildung:

In der VO des BMF betreffend die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes sei D. beim Studienort B. nicht angeführt. Überdies handle es sich bei D. um eine eigenständige Gemeinde. Zusätzlich ergebe sich aus der Lohnsteuerrichtlinie L 883 die Nichteinrechnung von Wartezeiten im Heimatort. Da der Sohn des Bw. jedoch in den Nachbarort zur Einstiegsstelle müsse, seien diese Wegzeiten einzubeziehen. Dadurch verlängere sich die Fahrzeit auf mehr als eine Stunde, wodurch die Kriterien für eine auswärtige Berufsausbildung gegeben seien.

Abschließend beantragte der Bw. in seinem Vorlageantrag den Unterhaltsabsetzbetrag zur Gänze in der Höhe von 306,00 € anzuerkennen, sowie um Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 110,00 €/monatlich für das bei seinem Sohn vorliegende auswärtige Studium.

Dem Bw. wurde das Ergebnis der bisherigen Beweisaufnahme bzw. der behördlich angenommene Sachverhalt mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.9.2008 zur Kenntnis gebracht, und ihm die Gelegenheit zur Gegenäußerung eingeräumt. Eine Stellungnahme langte innerhalb der gesetzten Frist, bzw. bis zum Ergehen dieser Berufungsentscheidung nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b) EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz/FLAG 1967) für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt (§ 140 ABGB) leistet, ein

Unterhaltsabsetzbetrag von monatlich 25,50 € zu. Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 2 EStG sind Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b) leg. cit. abgegolten. Der Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des Unterhalts geknüpft und steht nur einer Person zu, die zur Leistung des Unterhalts gesetzlich verpflichtet ist.

Im gegenständlichen Verfahren ist zunächst unstrittig, dass der bereits volljährige Sohn des Bw. (geb. X.X.80) im Jahr 2005 nicht dem Haushalt des Bw. zugehörte. Weiters wurde für A. in diesem Zeitraum keine Familienbeihilfe bezogen. Nach § 34 Abs. 7 Z 8 EStG (Verfassungsbestimmung) sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Ziffer 4, weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages, noch als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Ziffer 4 normiert, dass Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig sind, wenn diese zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Daraus folgt, dass die vom Bw. geleisteten Unterhaltszahlungen an seinen Sohn nur dann die Voraussetzung für eine Abzugsfähigkeit erfüllen, wenn diese Aufwendungen, würden sie von seinem Sohn selbst getragen werden, bei ihm eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Aus § 34 EStG ergeben sich für eine außergewöhnliche Belastung folgende Voraussetzungen:

Die außergewöhnliche Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen,
- muss außergewöhnlich sein,
- muss zwangsläufig erwachsen,
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit (vgl die für den UFS nicht verbindlichen LStR 2002 Rz 816).

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse (Maßgeblichkeit des

gesamten wirtschaftlichen Einkommens unter Berücksichtigung des Familienstandes) und gleicher Vermögensverhältnisse (Maßgeblichkeit des mit dem Verkehrswert anzusetzenden gesamten Vermögens) erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln (vgl. die für den UFS nicht verbindlichen LStR 2002 Rz 827).

Das Tatbestandsmerkmal "außergewöhnlich" erfordert, dass es sich um Aufwendungen handeln muss, die in den besonderen Verhältnissen des einzelnen oder wenigstens einer kleinen Minderheit von Steuerpflichtigen begründet sind. Somit können Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrheit der in gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, nicht gemäß § 34 EStG berücksichtigt werden. Es darf sich auch nicht um eine im täglichen Leben typische Erscheinung handeln. Das Tatbestandsmerkmal Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar § 34 Abs 2 Tz 1).

Nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind beim Verpflichteten berücksichtigungsfähig. Daher sind laufende Unterhaltsleistungen an Dritte auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie auf Grund rechtlicher Verpflichtung geleistet werden. Dagegen sind zB Krankheitskosten beim Verpflichteten abzugsfähig, weil die Aufwendungen auch beim Kind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig wären. Bei den streitgegenständlichen Unterhaltszahlungen handelt es sich nach der vorliegenden Aktenlage für den Bw. um Aufwendungen für den laufenden Unterhalt, sowie zusätzlich um Kosten für eine Krankenzusatzversicherung für seinen Sohn in Höhe von 36,29 € monatlich. Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen scheidet die Anerkennung der vom Bw. in diesem Zusammenhang erklärten Aufwendungen bereits aus jenem Grund aus, da diese auch beim Sohn des Bw. keine außergewöhnliche Belastung darstellen können. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließt es im Übrigen bereits der Wortlaut des § 34 Abs 7 EStG aus, Aufwendungen für den laufenden Unterhalt eines Kindes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VwGH 15.4.1997, 95/14/0147; 28.5.1998, 94/15/0028). Der Gewährung eines vom Bw. im anhängigen Verfahren begehrten Unterhaltsabsetzbetrages nach den Bestimmungen des § 33 Abs. 4 Ziffer 3 b) EStG steht jedoch der klare Wortlaut des § 34 Abs. 7 Ziffer 5 leg. cit. entgegen. Der bislang vom Finanzamt gewährte Unterhaltsabsetzbetrag war demnach zur Gänze zu verwehren, wodurch der Einkommensteuerbescheid der Abgabenbehörde I. Instanz – worin im Erstbescheid vom 12.9.2006 ein Absetzbetrag in Höhe von 306,00 € Berücksichtigung fand – entsprechend zu berichtigen war.

Weiters richtet sich die Berufung des Bw. – auf Grund der nach seiner Ansicht im Jahr 2005 bei seinem Sohn vorgelegenen auswärtigen Berufsausbildung – gegen die Verwehrung der Zuerkennung des Pauschbetrages von 110 € pro Monat gemäß § 34 Abs 8 EStG. Lt. den eigenen Angaben des Bw. wohnte sein Sohn im hier zu beurteilenden Zeitraum (ordentlicher Wohnsitz) in der Gemeinde D., F-Str.. Das Studium betrieb der Sohn des Bw. im hier relevanten Jahr an der Universität in B., wobei er nach Abschluss des Studiums mit 1.12.2005 das Praktikum am G antrat und somit ab diesem Zeitpunkt unstrittig selbsterhaltungsfähig war.

Gemäß § 34 Abs. 8 leg. cit. gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Der Ausbildungsort ist vom Wohnort des Sohnes weniger als 80 km entfernt. Zu § 34 Abs. 8 EStG ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen. Gemäß § 1 der Verordnung liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305/1993, anzuwenden.

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992, auf den die Verordnung verweist, geht von der Fahrzeit zwischen Wohnort und Studienort aus, nicht aber von der tatsächlichen Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte. Maßgebend ist die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden (vgl. Seiler/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Seiten 604 und 605). Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer

Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (vgl. VfGH 11.12.1986, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Lt. den eigenen Angaben des Bw. und amtswegig durchgeführten Ermittlungen ergibt sich, dass in der Wohnortgemeinde des Sohnes keine Einstiegsmöglichkeit für eine hier zu beurteilende Bahnfahrt besteht. Somit hat der Sohn des Bw. in diesem Zusammenhang zunächst einen Fußweg bis zur Bahnstation in die Nachbargemeinde (E.) zu bewältigen. Nach den Fahrplänen der ÖBB ergibt sich für die hier relevante Bahnstrecke Haltestelle „E.“ und dem Ausbildungsort (Hauptbahnhof B.), dass mehrmals täglich in jeder Richtung Verkehrsmittel verkehren, und dass der Zeitaufwand für die Zurücklegung der Strecke E-B „günstigstenfalls“ 40 Minuten und für die Rückfahrt 33 Minuten im Jahr 2005 betragen hat. Dabei ist nicht darauf abzustellen, ob im Einzelfall ein zweckmäßigeres Verkehrsmittel mehr als eine Stunde Fahrzeit benötigt oder ob es im Einzelfall durch bestimmte Einflüsse (z.B. Witterungsverhältnisse) zu Fahrzeitverlängerungen kommt. Für die Klärung der gegenständlich strittigen Frage, ob der Ausbildungsort im Einzugsbereich des Wohnortes liegt oder nicht, ist lediglich von Bedeutung, ob in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Auf diesen Umstand hat der Gesetzgeber - wie bereits erwähnt - abgestellt. Maßgebend ist also ausschließlich ein generell abstrakter Maßstab. Daraus folgt für das anhängige Verfahren, dass sogar bei einer Einrechnung des kompletten Fußweges von der Adresse des Sohnes bis zum Bahnhof in der Nachbargemeinde – dieser Fußweg beträgt lt. amtswegigen Ermittlungen zur Gänze 1 km und folglich der Fußweg in etwa 12 Minuten - keine Überschreitung der einstündigen Fahrtdauer je Richtung vorliegen kann. Demnach kann auch jene Beurteilung im vorliegenden Fall gänzlich unterbleiben, ob zumindest die Dauer jenes Fußweges, der zur Erreichung des Bahnhofs ausschließlich in der Nachbargemeinde zurückgelegt wird, der Fahrtdauer der Bahnverbindung hinzuzurechnen ist. Da im vorliegenden Fall die Fahrzeit von einer Stunde vom günstigsten Verkehrsmittel nicht überschritten wird, ist nach der geltenden Rechtslage - aufgrund der zitierten Verordnung - die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort zumutbar. Aus den angeführten Gründen war demnach eine Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung zu verwehren.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung) hat (außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO) die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Aus den oben angeführten Gründen war demnach die Berufung als unbegründet abzuweisen und der Spruch des angefochtenen Bescheides entsprechend zu berichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Oktober 2008