



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 datiert vom 16. Februar 2011 wurde ua erklärungsgemäß ein Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung von Kindern in Höhe von € 2.640,--berücksichtigt.

Mit elektronischer Eingabe vom 5. März 2011 über Finanzonline erhob der Bw gegen den oa Bescheid Berufung und beantragte zusätzlich Kinderbetreuungskosten in Höhe von € 2.050,-- als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Das Feld für die Begründung blieb unausgefüllt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 wurde die oa Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Kinderbetreuungskosten für das Kind mit der Sozialversicherungsnummer/mit dem Geburtsdatum XXXXYYYYYY nicht berücksichtigt

werden können, da dieses Kind zu Beginn des Kalenderjahres das 10. Lebensjahr bereits vollendet hat.

Der Bw brachte fristgerecht einen Vorlageantrag (datiert vom 8. April 2011) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Begründend wurde ausgeführt, dass er keine Kinderbetreuungskosten beantragt habe. Es seien besondere finanzielle Belastungen für Kinder beantragt worden.

Mit Vorhalt vom 27. April 2011 wurde der Bw ersucht, die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 2.050,-- mit Belegen und einer übersichtlichen Aufstellung nachzuweisen.

Der Bw legte eine Schulbesuchsbestätigung (datiert vom 22. Oktober 2010) für den 1. Lehrgang des zweijährigen Fachlehrganges für Marktkommunikation - Tagesschule mit Öffentlichkeitsrecht – an der Werbe Akademie des WIFI Wien seiner Tochter A. als ordentliche Schülerin vor.

Ebenso legte der Bw einen Kontoauszug vor, aus dem hervorgeht, dass am 13. September 2011 € 2.050,00 von seinem Konto an das WIFI überwiesen worden sind.

Einem Aktenvermerk vom 13. Juli 2011 (s. E-Akt 2010/33) ist zu entnehmen, dass der Bw die entgegenstehende gesetzliche Regelung für verfassungswidrig halte und sich die Möglichkeit einer Beschwerde offen halten möchte.

Mit Bericht vom 15. Juli 2011 wurde die oa Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die vom Bw elektronisch (mittels Finanzonline) eingebrachte Berufung keine Begründung enthalten hat. Aber durch das weitere Berufungsverfahren insbesondere durch die Begründung des Vorlageantrages ist erkennbar, dass der Bw zusätzlich zu den Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern noch € 2.050,-- für die Ausbildung seiner Tochter A. an der Werbeakademie in Wien beantragt.

Folgender durch die vom Bw vorgelegten Unterlagen dokumentierter, unstrittiger Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Tochter des Bw besuchte ab 14. September 2010 den 1. Lehrgang des zweijährigen Fachlehrganges für Marktkommunikation an der Werbeakademie in Wien. Die damit im Zusammenhang stehenden Ausbildungskosten von € 2.050,-- wurden vom Bw getragen, der auch die Familienbeihilfe und die Kinderabsetzbeträge für seine Tochter bezog.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg.cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg.cit.) 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.

Die Belastung ist [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) zufolge außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 leg.cit) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36.400 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 leg. cit. enthalten, dann sind gemäß [§ 34 Abs. 5 EStG 1988](#) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 leg. cit. anzusetzen.

Gemäß [§ 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988](#) sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c 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. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 leg. cit. sind Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltpflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Aufwendungen für eine [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#) gelten [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zufolge dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen im Rahmen des § 34 wurde mit dem [Einkommensteuergesetz 1988](#) ab 1989 bedeutend eingeschränkt. Verblieben sind im Prinzip drei Tatbestände, die § 34 EStG 1988 selbst und erschöpfend aufzählt:

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung von Kindern, näher umschrieben im § 34 Abs. 8.
- Mehraufwendungen für behinderte Personen (Kinder) im Sinne des § 8 Abs 4 FLAG. Keine Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs 4;
- Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt (erbracht) werden die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen (§ 34 Abs 7 Z 4), ihm also aus tatsächlichen Gründen erwachsen würden. In diesen Fällen Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs 4 (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, die Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 9 Tz 4).

Gesetzliche Unterhaltsleistungen kommen zwar grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung in Betracht, denn es handelt sich um Belastungen, denen sich der Steuerpflichtige aus "rechtlichen Gründen nicht entziehen kann" (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Das Gesetz schließt allerdings Unterhaltsleistungen im Wesentlichen als außergewöhnliche Belastung aus (§ 34 Abs. 7 EStG 1988). Auch für Unterhaltsleistungen, die sich aus moralischen und sittlichen Gründen ergeben können, gelten in diesen Fällen die Abzugsverbote genauso wie bei den gesetzlichen Unterhaltsansprüchen (vgl. *Dora/t EStG 11*, § 34 Tz 56).

Die Berufsausbildung des Kindes fällt als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch ist sie regelmäßig schon deshalb als außergewöhnliche Belastung nicht berücksigungsfähig, weil es sich um Kosten handelt, die auch beim

Unterhaltsberechtigten selbst grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988); Ausnahmen betreffen z.B. den unverschuldeten Verlust der Existenzgrundlage oder den Verlust des Berufs durch Krankheit.

Davon abgesehen ist die Berufsausbildung als Teil der Unterhaltsverpflichtung grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegrenzt (vgl. *Doralt* aaO Tz 62 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die Tragung der Ausbildungskosten stellt eine Unterhaltsleistung des Bw an seine Tochter dar. Damit wäre eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 nur dann möglich, wenn sie bei seiner unterhaltsberechtigten Tochter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, da die Übernahme von Berufsausbildungskosten für nahe Angehörige nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellt, wenn sie unter Bedingungen erfolgte, die auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung geführt hätten. Kosten der Berufsausbildung würden aber bei der Tochter des Bw, wäre sie selbst der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Eine außergewöhnliche Belastung könnte nur vorliegen, wenn ihm die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen und deshalb die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig wäre, oder, wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung und ähnliches erforderlich wäre (vgl. beispielsweise VwGH 20.12.1994, [94/14/0087](#); 18.2.1999, [97/15/0047](#); 23.11.2000, [95/15/0203](#); [2001/15/0109](#)). Derartige Umstände liegen aber im gegenständlichen Fall nicht vor, weshalb die für die Ausbildung an der Werbeakademie (zweijähriger Fachlehrgang für Marktkommunikation) angefallenen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 abzugreifen sind.

Den vom Bw geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 1 und 4 EStG 1988, ist entgegenzuhalten, dass gemäß Art. 18 B-VG die staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Der Unabhängige Finanzsenat hat im gegenständlichen Verfahren somit die im Jahr 2010 geltende Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 anzuwenden. Die Entscheidung über eine etwaige Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes trifft ausschließlich der Verfassungsgerichtshof.

In diesem Zusammenhang darf noch darauf hingewiesen werden, dass die Prüfung hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen an haushaltsgehörige und nicht haushaltsgehörige Kinder im Inland nach dem Familienpaket 2000, BGB I 79/1998, geschaffenen Rechtslage zu dem Ergebnis führte, dass diese den verfassungsrechtlichen Erfordernissen entspricht (vgl. *Fuchs* aaO und die dort angeführte Judikatur der Höchstgerichte).

Während die "normalen" Berufsausbildungskosten der Kinder als laufende Unterhaltsleitungen nach [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, gelten nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) die Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von (auch volljährigen) Kindern (iSd § 106 Abs. 1 und 2 leg.cit) außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die näheren Voraussetzungen zur Anwendung dieser Bestimmung sind vor allem in der dazu ergangenen Durchführungsverordnung geregelt (vgl VwGH 22.11.2006, [2004/15/0130](#)).

Nach dem § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend eine [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBI 624/1995 idF BGBI II 449/2001, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Die außergewöhnliche Belastung wird durch den Abzug eines Pauschbetrages von (ab 2002) 110 Euro monatlich berücksichtigt. Diese Zwangspauschalierung (vgl VwGH 28.5.1997, [96/13/0109](#), [96/1/0153](#)) lässt einen Abzug höherer Kosten nicht zu, die Kürzung um den Selbstbehalt unterbleibt allerdings ebenfalls.

Da der Tochter des Bw in einer Entfernung von 80 km vom Wohnort nachweislich keine vergleichbare Ausbildungsstätte zur Verfügung steht, kann der Pauschbetrag des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) ohne Abzug eines Selbstbehaltes für die Dauer der auswärtigen Ausbildung in Abzug gebracht werden. Damit können für 2010 nur die bereits gewährten Kosten für die auswärtige Berufsausbildung iHv € 2.640,-- berücksichtigt werden. Darüberhinausgehende Kosten können jedoch – wie oben dargelegt – nicht berücksichtigt werden.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2012