



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C. V., X., gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF: Bw) machte im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 Aufwendungen für den Unterhalt ihrer im Jahr 1976 geborenen Tochter A. (idF auch nur Tochter) als außergewöhnliche Belastung geltend. Die Tochter habe zunächst sechs Jahre lang erfolgreich Musik studiert (vier Jahre in Wien, zwei Jahre in X). Aus psychologischen Gründen habe sie das Studium wechseln müssen; sie habe auch psychologische Hilfe in Anspruch genommen. Seither studiere sie erfolgreich Medizin, sie liege im Zeitplan und werde dieses Studium voraussichtlich im Jahr 2006 abschließen. Die Tochter bekomme keine Familienbeihilfe, keine Stipendium und müsse sich selbst versichern. Die Eltern seien zwangsläufig dazu verpflichtet, ihre Tochter zu unterstützen (dh € 550,00/Monat plus Studiengebühren, das seien € 6.600,00 plus zweimal € 378,00 = € 7.356,00/Jahr). Da sie auch eine große Wohnung gegen eine kleinere Eigentumswohnung in Wien getauscht habe, seien ihr

beträchtliche Kosten erwachsen. Die Tochter wohne in einer Wohngemeinschaft, da sie bei den Eltern aus Platzgründen keine Wohnmöglichkeit habe.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung, die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 4.647,99 (bzw. € 4.609,05 laut Berufungsvorentscheidung) nicht überstiegen. Die geltend gemachten Aufwendungen seien weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung iSd EStG. Unterhaltsleistungen (Alimentationszahlungen, Heiratsausstattungen, Unterstützungsleistungen für bedürftige Angehörige) seien nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn die Aufwendungen auch beim Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten. Die geltend gemachten Aufwendungen seien mangels dieser Voraussetzung nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Da die Tochter seit Jänner 2001 im Einzugsbereich von Wien wohne und die Familienbeihilfe mit März 2002 eingestellt worden sei, könne der Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung bzw. Studium für das Kalenderjahr 2003 nicht gewährt werden. Die auswärtige Berufsausbildung stelle nur dann eine außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt dar, wenn es sich bei dem Auszubildenden um ein Kind gemäß § 106 EStG handle. Dabei werde als Kind eine Person definiert, deren Eltern der Kinderabsetzbetrag zustehe. Dieser stehe jedoch nur dann zu, wenn ein Anspruch auf Familienbeihilfe für mindestens sechs Monate im Jahr bestanden habe. Da die Familienbeihilfe für die Tochter im Jahr 2002 aufgrund der Vollendung des 26. Lebensjahres eingestellt worden sei, liege keine außergewöhnliche Belastung für ein Kind im steuerlichen Sinn vor.

Die Bw hielt dem entgegen, der Anspruch auf den Freibetrag für auswärtige Berufsausbildung stehe zu, da sie vom 1. Jänner bis 7. Oktober 2003 in W wohnhaft gewesen sei. Der Freibetrag sei nicht an den Kinderabsetzbetrag gebunden. Sie könne die ernsthafte Ausbildung ihrer Tochter nachweisen. Die Eltern seien zwangsläufig sowohl aus tatsächlichen, als auch aus ethischen und sittlichen Gründen verpflichtet, für die bestmögliche Ausbildung ihrer Tochter zu sorgen und selbstverständlich ihren Berufswunsch ernst zu nehmen. Das Studium mit 24 Jahren zu wechseln sei gewiss keine plötzliche Laune gewesen, sondern habe ernste Gründe gehabt. Ein Medizinstudium sei harte Arbeit und daher mit einem Arbeitsverhältnis nicht vereinbar. Gelegentliche Jobs seien nötig, denn € 550,00 reichten zum Leben nicht aus. Auch diese Unterstützung sei nicht an den Kinderabsetzbetrag gebunden. Sie ersuche daher um Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung, da der Aufwand inkl. Studiengebühr ihren Selbstbehalt beträchtlich überschreite.

Im Zuge weiterer Ermittlungen schaffte der Unabhängige Finanzsenat von der Familienbeihilfenstelle W einen die Tochter betreffenden fachärztlichen Befundbericht vom 23. Dezember 2000 bei. In diesem Bericht wird ausgeführt:

„Fachärztlicher Befundbericht

In der Folge wird aus fachärztlich-psychiatrischer Sicht über Frau A. V., geb. 1976, berichtet (die den Ref. am 18.12.2000 erstmals aufgesucht hat) und zu ihrem Studienrichtungswechsel Stellung genommen.

Zur aktuellen Vorgeschichte: seit ca. vier Jahren bestehe ein Beschwerdebild, das von starken Minderwertigkeitsgefühlen, Angst, Nervosität, zeitweilig auch Lebensüberdruß, Gleichgültigkeit, Biorhythmusstörungen und somatischen Symptomen (muskuläre Verspannungen) geprägt ist, während des Musikstudiums begonnen, letztlich auch den Wechsel nach X mitbedingt habe und erst seit dem Beginn des Medizinstudiums (WS 2000/01) eine anhaltende Besserungstendenz zeige.

Anamnese: Fr. V. ist in R. geboren, hat bis zum 16. Lebensjahr im Land Salzburg gelebt, guter Schulerfolg, danach Stipendium in K., dort Matura, anschließend Studium der Musik in Wien (Abschluss mit Auszeichnung) und X. Beide Eltern Lehrer, zwei Geschwister (Schwester 10, Bruder 8 Jahre älter). Der Vater (aus V.-land gebürtig) hat erst ab ihrer Geburt bei der Familie gelebt, zuvor sein Studium in T abgeschlossen. Die Beziehung der Eltern wird als problematisch (bis zu Tötlichkeiten) beschrieben, das Klima in der Familie als ungerecht, sie habe sich nie verstanden gefühlt, nie glücklich, sehr allein, keine bestärkenden Erfahrungen sammeln können.

Somatisch: mit 14 Jahren Mumps-Meningitis (keine Residuen), sonst unauffällig. Alkohol, Nikotin, Drogen negiert. Keine laufende Medikation.

Psychopathologischer Status: klar, orientiert, geordnet; Stimmung gesenkt, affizierbar, keine Suizidgedanken, keine Denkstörungen, mnestic-kognitiv unauffällig. Einschlafstörung, vorzeitiges Erwachen.

Diagnostisch: besteht eine längerdauernde Belastungsreaktion mit emotionaler Symptomatik.

Beurteilung und Empfehlung: Aus fachärztlich-psychiatrischer Sicht ist der erfolgte Studienrichtungswechsel rückblickend nicht nur als sinnvoll, sondern sogar als erforderlich anzusehen und zu befürworten, da die bisherige Richtung dem psychischen Wohlbefinden Fr. V.'s durch eine Aktualisierung früherer Konflikte (deren psychotherapeutische Bearbeitung von mir empfohlen wurde) als abträglich angesehen werden muss. Der Studienrichtungswechsel war also nachgerade eine spontane, ‚milieutheraeutische‘ Intervention, aus der Fr. V. keine Nachteil erwachsen sollten.

Anlässlich eines persönlichen Erscheinens beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. August 2005 legte die Bw eine Bestätigung über den positiven Abschluss des zweiten Studienabschnittes des Medizinstudiums durch die Tochter im Juli 2005 vor. Darüber hinaus erklärte sie, die Tochter habe in ihrem Musikstudium bzw im Beruf als Musikerin keine Zukunft gesehen. Sie habe Existenzängste gehabt. Vor Auftritten habe sie panische Angst gehabt. Die Schwierigkeiten kämen vielleicht davon, dass der Vater das Studium der Musik nicht entsprechend Wert geschätzt habe. Als sie noch in W gewohnt habe, sei ihr vom zuständigen Finanzamt der Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung stets gewährt worden. Das Studium der

Tochter werde unter Umständen nur noch eineinhalb Jahre dauern, obwohl die normale Reststudiendauer zweieinhalb Jahre betrage.

In einem Schreiben (e-mail) vom 9. August 2005 erklärte die Bw weiters, es wäre für ihre Tochter eine außergewöhnliche Belastung, wenn sie neben ihrem Medizinstudium auch für ihren Unterhalt sorgen müsste. Da sie vom Staat keine Unterstützung bekommen, müssten die Eltern auch für ihre Grundversorgung aufkommen. Im Steuerbuch 2003, Seite 54 sei auch von Lebenshaltungskosten die Rede. Ein Arbeitsloser bekomme Notstandshilfe und werde möglicherweise vom AMS umgeschult, um seine Chancen am Arbeitsmarkt zu verbessern. Dafür zahle der Staat. Ihre Tochter falle diesbezüglich dem Staat nicht zur Last. Die Bw habe drei Kinder für deren Ausbildung sehr viel investiert, d.h. Studium x 3.

Dem Finanzamt wurde durch den UFS zu den von der Bw vorgelegten Unterlagen als Amtspartei Gehör gewährt. Dabei erklärte das Finanzamt, der Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs 8 EStG von monatlich € 110,00 stehe bis zur Verlegung des Wohnsitzes nach Wien am 7. Oktober 2003 zu, da die Notwendigkeit des Studienwechsels der Tochter und damit die längere Studiendauer mit dem fachärztlichen Befundbericht vom 23. Dezember 2002 glaubhaft gemacht worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 EStG bestimmt:

Außergewöhnliche Belastung

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 in Verbindung mit Abs 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt [...]

(5) [...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

– Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, [...]

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit [...]
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn [...]

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls 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 (§ 106 Abs 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. 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, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit b abgegolten.
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
4. 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 (Abs 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten 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.

Wie sich aus § 34 Abs 7 Z 5 EStG ergibt, sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

§ 34 Abs 7 Z 4 EStG bestimmt, dass Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Die Berücksichtigung derartiger Aufwendungen ist somit doppelt bedingt. Voraussetzung der Berücksichtigung der an die Tochter geleisteten Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche

Belastung ist zusätzlich, dass diese Aufwendungen, würden sie von der Tochter selbst getragen werden, bei der Tochter eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

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 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 der Kinder, des Ehepartners oder auch eines Elternteiles beim Verpflichteten abzugsfähig, weil die Aufwendungen auch beim Kind bzw dem Ehepartner oder den Eltern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig wären. Unterhaltsleistungen sind allerdings nicht deshalb abzugsfähig, weil der Unterhaltsberechtigte seine Erwerbstätigkeit krankheitsbedingt aufgeben musste (vgl *Doralt*, EStG⁴ § 34 Tz 60).

Bei den streitgegenständlichen Unterhaltszahlungen handelt es sich um Aufwendungen für den laufenden Unterhalt (550 € / Monat), sowie um Studiengebühren (2 x 378 €).

Der Wortlaut des § 34 Abs 7 EStG schließt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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).

Die Berücksichtigung des laufenden Unterhaltes (550 € / Monat) ist daher nicht möglich.

Die Aufwendungen für Studiengebühren könnten allenfalls als Umschulungskosten eine außergewöhnliche Belastung auch bei der Tochter darstellen und daher bei der Bw abzugsfähig sein (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar § 34 Abs 3 Tz 3 (Seite 6)). Jedoch betragen diese lediglich 756 € und überschreiten daher jedenfalls nicht den Selbstbehalt von 4.609,05 € (laut Berufungsvorentscheidung). Daher sind auch diese Aufwendungen nicht zu berücksichtigen.

Soweit die Bw vorbringt, im Steuerbuch 2003, Seite 54 sei auch von Lebenshaltungskosten die Rede, ist darauf zu verweisen, dass sich diese Ausführungen auf minderjährige Kinder außerhalb des EWR-Raumes beziehen (siehe dazu näher die für den UFS nicht verbindlichen LStR 2002 Rz 866). Für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird bestimmt § 34 Abs 7 Z 5 EStG, dass diese außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind.

Eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs 7 EStG ist daher nicht möglich.

Die Bw hat darüber hinaus auch den Pauschbetrag von 110 € pro Monat gemäß § 34 Abs 8 EStG geltend gemacht. Die Bw hat von 1.1. bis 7.10.2003 in W gewohnt, die Tochter hat in Wien Medizin studiert. Der Pauschbetrag steht zu, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl 1995/624 liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Dies ist von W aus betrachtet bei einem Studium der Medizin in Wien der Fall. Ein Medizinstudium war innerhalb des Einzugsbereiches von W nicht möglich.

Entgegen der vom Finanzamt zunächst vertretenen Ansicht ist es dabei nicht erforderlich, dass es sich bei der Tochter um ein Kind iSd § 106 EStG, also um ein Kind, für das der Bw oder deren (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 Z 3 lit a EStG zusteht, handelt.

Wie sich aus dem vorgelegten fachärztlichen Befundbericht und den Angaben der Bw ergibt, war der Studienwechsel der Tochter erforderlich, da sie in ihrem erlernten Beruf als Musikerin nicht selbsterhaltungsfähig war. Die Tochter hat ihr Medizinstudium und zuvor das Musikstudium ernsthaft und zielstrebig betrieben. Eine (rechtliche bzw sittliche) Pflicht der Bw zur Unterhaltsleistung an die Tochter war daher gegeben. Der Pauschbetrag von 110 € / Monat steht daher für zehn Monate (Jänner bis Oktober) zu.

Der Berufung war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. August 2005