



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., G., P., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wohnt in Gm., ihr Dienstort ist A.. Sie arbeitet als Bewährungshelferin und machte in diesem Zusammenhang in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 diverse Werbungskosten geltend. Weiters machte sie unter dem Punkt "Außergewöhnliche Belastungen für Kinder" unter der Kennziffer 429 tatsächlich entstandene Kosten in Höhe von € 2.400,00 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid vom 30. Jänner 2008 wurden folgende Werbungskosten lt. Begründung anerkannt: Arbeitsmittel € 200.-, sonstige Werbungskosten € 501,16.-,

Reisekosten € 299,80, Bildungskosten für das Studium der Rechtswissenschaften an der Uni L. € 2.142,52.

Nicht anerkannt wurden die darüber hinausgeltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 150.-, Fachliteratur € 120.-, Studienkosten € 450.-, (diese wurden im Ausmaß von € 300.- geschätzt), "Differenzreisekosten", die vom Arbeitgeber nicht ersetzt wurden i.H. von € 2.260,99, Kosten in Zusammenhang mit einem Einbruchsdiebstahl in den PKW i. H. von € 950.-, sowie die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen für den Sohn. Laut den diesem Erstbescheid beiliegenden Lohnzetteln wurde bei der Veranlagung das sogenannte "große" Pendlerpauschale mit € 1.470.- berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 29. Februar 2008 fristgerecht berufen und als Begründung sinngemäß folgendes vorgebracht:

1. Außergewöhnliche Belastung

Die Aufwendungen für ihren Sohn D. setzten sich aus Unterhaltsleistungen, Aufwendungen, die ihr selbst aufgrund von Angelegenheiten, die sie für ihren Sohn erledigen musste, entstanden seien, ähnlich einem Sachwalter, sowie aus direkter finanzieller Hilfestellung, etwa Abstattung offener Zahlungen zur Vermeidung von Exekutionen, zusammen. Ihr Sohn habe seit dem Jahr 2002 an einer, allerdings erst später diagnostizierten, lebensbedrohenden Krankheit gelitten. In den Monaten Februar, sowie April bis Oktober 2002 habe er über keine Einkünfte verfügt. Durch den Verlust seiner Selbsterhaltungsfähigkeit sei ihre gesetzliche Unterhaltspflicht wieder aufgelebt, sodass sie sich dieser Verpflichtung aus rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen habe können. Jedenfalls beantrage sie, zu prüfen, ob nicht die Voraussetzungen für die Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages nach § 33 EStG vorliegen. Da ihr Sohn schon im Jahr 2002 aufgrund seiner psychischen Verfassung über weite Strecken nicht mehr in der Lage gewesen sei, bestimmte Angelegenheiten ohne die Gefahr eines schweren Nachteils für sich selbst zu besorgen, habe sie deren Regelung übernommen. Durch zahlreiche notwendige Kontakte persönlicher, telefonischer und schriftlicher Art etwa mit Versicherungen, entstanden ihr dadurch Kosten von mindestens € 1.000,00. Da Kosten einer Sachwalterschaft eine außergewöhnliche Belastung darstellten, ersuche sie um deren Anerkennung. An Kosten für Unterhalt mache sie € 4.500,00 geltend. Ihre finanziellen Hilfestellungen hätten mindestens € 2.000,00 betragen.

2. Werbungskosten

An Arbeitsmitteln sei nur die AfA für den Computer in Höhe von € 200.- anerkannt worden. Darüber hinaus mache sie weitere Kosten von € 150.- für Tintenpatronen für Fax von 2 x 31,90, Druckerpatronen € 39.- + € 44.- sonstiges Büromaterial € 17,43, Mikrokassetten für

Diktiergerät € 8,58, daher insges. € 172,81, geltend. Da keine Rechnungen mehr vorhanden seien, beantrage sie jedenfalls die Berücksichtigung von € 150.-.

Auch für angeschaffte Fachliteratur verfüge sie nur über Belege für jeweils einen Kodex der Österreichischen Sozialversicherung, des Arbeitsrechtes und des Bürgerlichen Rechts von insgesamt € 63,27. Den Kaufbeleg für den "Psyhyrembl" (Anschaffungskosten mind. € 40.-) habe sie nicht mehr. Sie beantrage daher die Berücksichtigung von € 120.- für Fachliteratur.

Die Kosten für einen Autoeinbruchsdiebstahl seien laut Bw. dadurch entstanden, dass sie am 26. Februar 2002 nach Dienstschluss das Auto vor dem Dienstort stehen lassen habe müssen, weil sie aufgrund einer Migräneattacke nicht die Heimfahrt antreten habe können. Sie habe daher notdürftig am Dienstort übernachtet und am 27. Februar 2002 ihren Dienst fortgesetzt. In der Nacht sei in das Auto eingebrochen und das Autoradio gestohlen worden. Der entstandene Schaden sei als Werbungskosten anzuerkennen, da sie an dessen Zustandekommen nicht das geringste Verschulden treffe. Der Schaden stehe ausschließlich in kausalem Zusammenhang mit der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit, welche die unumgängliche Nutzung des Autos zum Erreichen des Dienstortes notwendig mache.

Das Berufungsbegehren wurde hinsichtlich dieses Punktes mit Schriftsatz vom 23. Februar 2009 insoweit eingeschränkt, als die Bw. bekannt gab, "diesen Punkt aus ihrem Berufungsbegehren zurückzuziehen".

Weiters beantrage die Bw. die Berücksichtigung von Studienmaterialien für das Studium der Rechtswissenschaften, für die sie € 450.- veranschlagte. Diese setzten sich aus Kosten für einen gebrauchten Laptop um € 250.- sowie "diverse Bedarfsgüter und Materialien (Skripten, Schreibwaren...), für die jedoch keine Belege vorhanden seien, zusammen.

Hinsichtlich der vom Dienstgeber nicht berücksichtigten und nun im Zuge der Veranlagung geltend gemachten Reisekosten, legte die Bw. eine neuerliche Berechnung in Tabellenform vor, woraus sich Kosten in Höhe von € 1.669,992+€ 591 ergaben. Sofern rechtlich erforderlich, sollten aus den insgesamt geltend gemachten Reisekosten, jene Tagesgelder herausgerechnet werden, die auf Dienstreisen von nicht mehr als drei Stunden entfielen.

Nachdem der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Juli 2008 teilweise stattgegeben worden war und erstmals an Stelle des "großen" Pendlerpauschales nur mehr das "kleine" Pendlerpauschale gewährt wurde, stellte die Bw. mit Schriftsatz 6. August 2008 einen Vorlageantrag, in dem als Begründung folgendes vorgebracht wurde:

Bei den Zahlungen für ihren Sohn handle es sich nicht um normale bzw. gewöhnliche Unterhaltszahlungen, die gemäß § 34 Abs. 7 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung zu

berücksichtigen seien. Ihr Sohn sei im Jahr 2002 an einem Gehirntumor erkrankt, der jedoch erst im Sommer 2003 diagnostiziert worden sei. Bereits im Jahr 2002 habe er seinen Lebensunterhalt nicht aus eigener Kraft bestreiten können und sei auf Unterstützung angewiesen gewesen. In den Monaten Februar und April bis Oktober habe er praktisch über kein Einkommen verfügt, in den anderen Zeiten haben Ansprüche des AMS bestanden. Es habe eine sittliche Verpflichtung bestanden, wie auch der VwGH im Erkenntnis vom 18.10.1988, Zl. 87/14/0182 ausgesprochen habe.

Hinsichtlich der Versagung des "großen" Pendlerpauschales führte die Bw. aus:

Alle Fahrstrecken von ihrem Wohnort zum Dienstort, die kürzer als 40 km seien, führten entweder über den H. eine bei schlechter Witterung und im Winter aufgrund erhöhter Unfallgefahr nicht gefahrlos befahrbaren, eher abgelegenen Strecke und eigne sich daher nicht zur täglichen Nutzung durch einen Pendler. Die bergige, kurvenreiche Landstrasse, die zudem im Winter und bei Schlechtwetter problematisch sei, sei sicher nicht die kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer vernünftigerweise wählen würde, um täglich seinen Dienstort zu erreichen.

Im Schriftsatz vom 23.2.2009 führte die Bw. hinsichtlich der Zuwendungen an ihren Sohn folgendes aus:

Ihr Sohn beziehe nunmehr seit dem Jahr 2004 eine Invaliditätspension. Vom Bundessozialamt sei eine Behinderung mit 70 % ab dem Jahr 2003 festgestellt worden. Eine solche sei jedoch auch im bereits im Jahr 2002 vorgelegen. Auch wenn die Zuwendungen von ihr freiwillig erbracht worden seien, habe es dazu doch eine gesetzliche Verpflichtung gegeben, weil es zu einem Wiederaufleben der gesetzlichen Unterhaltspflicht aufgrund der Erkrankung des Kindes gekommen sei. Es seien somit zwar freiwillig erbrachte Leistungen ihrerseits gewesen, für welche jedoch zweifelsohne auch eine gesetzliche Verpflichtung bestanden habe. Sie habe daher auch - freilich auch auf freiwilliger Basis - ähnliche Tätigkeiten wie ein Sachwalter übernommen. Es sei daher zu prüfen, ob nicht analog zur fehlenden Möglichkeit im Jahr 2002 Familienbeihilfe und einen Pauschalbetrag wegen Behinderung eines Kindes geltend zu machen, ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus der Bestimmung "Außergewöhnliche Belastung für behinderte Kinder" anzuerkennen seien, auch wenn diese in ihrem Ausmaß und in ihrer Form nur vorübergehender Natur gewesen seien, weil ab November 2002 ihr Sohn wieder eigene Ansprüche, nämlich solche auf Arbeitslosengeld gehabt habe. Dies müsse analog auch dann möglich sein, wenn ein Kind bereits volljährig und selbsterhaltungsfähig sei und kein Anspruch auf Familienbeihilfe mehr bestehe, jedoch aufgrund einer Erkrankung eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung mangels anderer Einkommen zwangsläufig gegeben sei, denn eine außergewöhnliche Belastung sei derartiges

in jedem Fall. Sollte eine außergewöhnliche Belastung nicht vorliegen, so ersuche sie neuerlich den nachträglichen Anspruch auf Absetzbeträge bzw. den entsprechenden Pauschalbetrag aufgrund der vorliegenden Behinderung zu prüfen. Beigelegt wurde eine Bestätigung des Bundessozialamtes Landesstelle Niederösterreich, wonach der festgestellte Grad der Behinderung ihres Sohnes in Höhe von 70 % bereits seit dem Jahr 2003 bestehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einbruchsdiebstahl PKW

Das Berufungsbegehren hinsichtlich der Berücksichtigung von Werbungskosten, die durch den Einbruch in das von der Bw. für beruflich veranlasste Fahrten verwendete Fahrzeug entstanden sein sollen, ist, wie bereits in den Entscheidungsgründen dargestellt, nicht mehr aufrecht.

Arbeitsmittel, Fachliteratur

Die in der Berufung geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur wurden zumindest glaubhaft dargelegt, da in Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bw. nachvollziehbar ist, wodurch die Mehraufwendungen verursacht waren. Gleiches gilt für die Höhe der mit diesen Aufwendungen verbundenen Kosten auch wenn diese nicht durch Belege nachgewiesen wurden.

Es sind daher € 150.- für Arbeitsmittel und € 120.- für Fachliteratur als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Studienkosten

An Studienkosten machte die Bw. insgesamt € 450.- geltend, wobei € 250.- auf einen gebrauchten Laptop und € 200 auf "Studienmaterialien" entfielen. Im Gegensatz zu den Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur wurden die "Studienmaterialien" nicht durch eine nähere Aufzählung spezifiziert, nämlich was genau um welchen Preis angeschafft wurde. Dadurch dass die Bw. einen bestimmten Betrag "veranschlagte" (siehe Berufung) ist sie nicht der in den §§ 119 und 138 BAO normierten Offenlegungs- und Nachweispflicht bzw. Pflicht zur Glaubhaftmachung nachgekommen. Hinsichtlich des Laptops wäre nachzuweisen gewesen, dass dessen Verwendung nahezu ausschließlich die berufliche Sphäre betrifft, da es dabei um ein Wirtschaftsgut handelt, das die private (Mit-)benutzung nahelegt (UFS vom 21.3.2007, RV/0025-F/07). Es ist daher dem Finanzamt nicht entgegenzutreten, wenn es die Aufwendungen für "Studienkosten" mit € 300.- schätzte.

Reisekosten

Der Berufung wird stattgegeben und werden weitere Reisekosten in Höhe von €1.669,992 und € 591 unter Abzug von 10 Fahrten zu nicht mehr als 3 Stunden (€ 66), so wie beantragt und in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt, für die gemäß § 26 Zif. 4 lit.b EStG 1988 Tagesgelder für einen (vermuteten) Verpflegungsmehraufwand nicht bestehen.

Außergewöhnliche Belastung

Der Sohn der Bw. erkrankte im Jahr 2002 an einem Gehirntumor, der allerdings erst im Jahr 2003 diagnostiziert wurde. Bereits im Jahr 2002 machten sich jedoch bereits massive gesundheitliche Probleme bemerkbar, die zur völligen Arbeitsunfähigkeit führten. In den Monaten Februar und April bis Oktober bezog der Sohn keinerlei Einkünfte. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Bw., tatsächliche Aufwendungen aus der Behinderung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung i.H. von € 2.400.-. In der Berufung führte sie sodann aus, dass ihre tatsächlichen Kosten auf Grund von Unterhaltsleistungen i. H. von € 4.500.- und i.H. von € 1000.- dadurch entstanden seien, um finanziellen Schaden abzuwenden. Dafür "veranschlage sie € 1000.-, könne sich aber an Details nicht mehr erinnern".

Zusammengefasst beantragte die Bw. daher, die Berücksichtigung der entstandenen Kosten als **außergewöhnliche Belastung, auf Grund einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung**, alternativ als **außergewöhnliche Belastung auf Grund der Behinderung eines Kindes** oder einen **Unterhaltsabsetzbetrag**.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Außergewöhnliche Belastung auf Grund einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung:

Grundsätzlich muss eine Belastung gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 um als einkommensmindernd anerkannt zu werden folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein

Sie muss zwangsläufig erwachsen

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Bw. stützt ihre Argumentation darauf, dass ihre Unterhaltspflicht gegenüber dem Sohn auf Grund dessen Krankheit aus tatsächlichen Gründen entstanden sei. Sie sei aber auch aus sittlichen Gründen und darüber hinaus aus rechtlichen Gründen entstanden, weil ihre gesetzliche Unterhaltspflicht auf Grund der Krankheit des Sohnes und der daraus resultierenden Erwerbsunfähigkeit wieder aufgelebt sei.

Es ist durchaus verständlich, dass sich die Bw. als Mutter verpflichtet fühlte, den erwerbsunfähigen Sohn finanziell zu unterstützen und auch dessen Angelegenheiten verschiedenster Art zu regeln, um Nachteile für den Sohn abzuwehren. Die Bw. übersieht aber dabei, dass auf Grund der Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z.5 EStG 1988 Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch ein außergewöhnlichen Belastung absetzbar sind. **Unterhaltsleistungen** sind nämlich gem. Z. 1 für Kinder durch die **Familienbeihilfe** und den **Kinderabsetzbetrag** abgegolten, gem. Z. 2 für Kinder, die nicht im gemeinsamen Haushalt leben und für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht, **Leistungen des gesetzlichen Unterhalts** durch den **Unterhaltsabsetzbetrag**. Nur im Fall der Z.4, also Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger, also dem Kind, selbst auch abzugsfähig wären, stellt sich die Frage, ob diese aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen erwachsen sind (etwa Krankheitskosten des Kindes, Kosten eines Alters- oder Pflegeheimes). Nur solche Unterhaltsleistungen wären auch für volljährige Kinder als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Solche Aufwendungen liegen aber im gegenständlichen Fall nicht vor, da die von der Bw. nach ihren Angaben getätigten Aufwendungen, nämlich die finanzielle Unterstützung sowie Aufwendungen i.Z. mit der Regelung von z.B. finanziellen Angelegenheiten (Telefonate ...) bei ihrem Sohn, würde dieser die Kosten selbst tragen, nicht abzugsfähige Kosten für die Lebensführung i.S. des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 darstellten.

In eventu beantragt die Bw. die Zuerkennung eines Unterhaltsabsetzbetrages. Dieser steht gem. § 33 Abs. 4 Z. § lit. b einem Steuerpflichtigen zu, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt angehört und für das keine Familienbeihilfe gewährt wird, den **gesetzlichen Unterhalt** leistet. Auch dieser Bestimmung geht jedoch jene des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 vor, wonach für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder auch kein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Bw. die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, die ihr auf Grund der Behinderung eines Kindes entstanden seien. Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind **Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung eines Kindes** dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn zugleich Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag besteht und das Kind pflegebedingte Geldleistungen (etwa Pflegegeld) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. Da weder ein Anspruch der Bw. auf einen Kinderabsetzbetrag (dieser wird zugleich mit der Familienbeihilfe ausbezahlt), noch auf einen

Unterhaltsabsetzbetrag besteht noch ihr Sohn pflegebedingte Geldleistungen erhalten hat liegen die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit schon aus diesen Gründen nicht vor. Im Übrigen wurde die Behinderung des Sohnes erst ab dem Jahr 2003 festgestellt.

Die von der Bw. für ihren Sohn getätigten Ausgaben stellen Aufwendungen für den laufenden Lebensunterhalt mangels Erwerbsunfähigkeit dar, und sind somit kraft der ausdrücklichen verfassungsgesetzlichen Anordnung des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG weder im Wege eines Kinderabsetzbetrages noch eines Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Die Verfassungsmäßigkeit von gesetzlichen Bestimmungen ist im Übrigen nicht vom Unabhängigen Finanzsenat zu prüfen, der die Gesetze im Sinne des Legalitätsprinzips gem. Art. 18 B-VG zu vollziehen hat, sondern ausschließlich vom Verfassungsgerichtshof.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

Pendlerpauschale

Hinsichtlich des im Vorlageantrag beantragten "großen" Pendlerpauschales an Stelle des in der Berufungsvorentscheidung vom 3.7.2008 gewährten "kleinen" Pendlerpauschales wird darauf verwiesen, dass im Erstbescheid vom 30.1.2008 das große Pendlerpauschale der Berechnung der Einkommensteuer zu Grunde gelegt worden war und daher nicht vom Berufungsbegehren umfasst war.

Der Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 24.6.2009, der entgegen dem Erstbescheid nur das "kleine" Pendlerpauschale für rechtmäßig erachtete, wurde durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.6.2012, 2009/13/0151 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, sodass die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Die Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes, nämlich dass der Bw. das "große" Pendlerpauschale zustehe, kommt nunmehr in der Berechnung der Einkommensteuer (siehe beiliegendes Berechnungsblatt) zum Ausdruck, indem die Differenz zum bereits bei den steuerpflichtigen Bezügen lt. Lohnzettel (Kz 245) gewährten kleinen Pendlerpauschale (€ 840.-) zum insgesamt zustehenden Pendlerpauschale (€ 1.470.- so wie Erstbescheid), das sind € 630.- bei den sonstigen Werbungskosten berücksichtigt wird.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. November 2013