

miterledigte GZ. RV/5100396/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. AB

in der Beschwerdesache CD, geb. X, Adresse, gegen die **Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009** des Finanzamtes E vom 21. Oktober 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird **Folge gegeben**.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **unzulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) wurde mit Bescheiden vom 4. November 2009 und 22. März 2011 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer 2008 und 2009 veranlagt (Arbeitnehmerveranlagungen 2008 und 2009).

Neben anderen, nicht in Streit stehenden Aufwendungen, machte der Bf Kosten für die auswärtige Berufsausbildung seines am Geburtsdatum geborenen Sohnes F geltend.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2011 verfügte das zuständige Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid, in welchem der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes nicht mehr berücksichtigt wurde.

Ebenfalls mit Bescheid vom 21. Oktober 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit gleichem Datum erging ein neuer Einkommensteuerbescheid, der den Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes nicht mehr enthielt.

Begründend wurde in beiden Einkommensteuerbescheiden darauf verwiesen, dass Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien. Übersteige das eigene Einkommen des Kindes aber den familienbeihilfenschädlichen Betrag von 9.000,00 €, stehe der entsprechende Freibetrag nicht zu. Das Nettoeinkommen des Sohnes habe diesen Betrag überschritten, sodass der Pauschbetrag nicht habe berücksichtigt werden können.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 21. Oktober 2011 fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Bf ein, dass es auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zur auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes, § 34 Abs. 8 EStG 1988, Rz. 873 ff, heiße, dass die Gewährung des Freibetrages nicht an den Bezug der Familienbeihilfe gebunden sei. Der Freibetrag sei daher zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 führte die Abgabenbehörde aus, dass der Pauschbetrag zwar nicht auf die Zeit des Familienbeihilfenbezuges beschränkt sei, dieser aber nur zustehe, wenn von den Eltern im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht auch tatsächlich entsprechende Mehraufwendungen für eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort oder für Fahrtkosten zu leisten seien. Grundsätzlich hätten die Eltern im Rahmen ihrer Unterhaltsverpflichtung Ausbildungskosten auch dann zu tragen, wenn das Kind über geringfügige eigene Einkünfte verfüge. Laut den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, Rz 877, sei bei einem eigenen Einkommen (gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988) des Kindes bis 9.000,00 € im Kalenderjahr von einer entsprechenden Kostentragung der Eltern auszugehen. Würden die eigenen Einkünfte des Kindes diesen Betrag übersteigen, sei von einer Kostentragung der Eltern nicht mehr auszugehen bzw. bestehe keine Unterhaltsverpflichtung der Eltern mehr. Freiwillige Zahlungen der Eltern seien nicht zu berücksichtigen. Die eigenen Einkünfte des Sohnes hätten sowohl 2008 als auch 2009 den Betrag von 9.000,00 € überschritten, sodass der pauschale Freibetrag nicht habe gewährt werden können.

Im Vorlageantrag vom 7. Februar 2012 verwies der Bf auf § 34 Abs. 8 EStG, wonach der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes dann zustehe, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl. 624/1995, lägen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt seien, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Dies sei von G aus betrachtet bei einem Studium für "Software and Information Engineering" in Wien (TU) der Fall. Ein Studium für "Software

and Information Engineering" sei innerhalb des Einzugsbereiches von G nicht möglich gewesen. Für die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 seien entgegen der Bescheidbegründung weder das Einkommen noch der Bezug der Familienbeihilfe maßgeblich.

Die Richterin trug dem Bf unter Hinweis darauf, dass eine „Belastung“ im Sinne des § 34 EStG 1988 grundsätzlich Geldausgaben des Steuerpflichtigen voraussetze und der beantragte Pauschbetrag nicht schon alleine auf Grund der auswärtigen Berufsausbildung des Sohnes zustehe, sondern durch diese auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen müssten, auf, durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, dass er die durch die auswärtige Berufsausbildung verursachten Kosten zumindest teilweise getragen habe, sowie Studiennachweise für die Jahre 2008 und 2009 vorzulegen.

Der Bf teilte dazu mit Schreiben vom 8. März 2014 mit, dass ihm durch das Studium seines Sohnes F in Wien Kosten für die Wohnung entstanden seien.

Diese Kosten wurden durch beigelegte Kontoauszüge ebenso belegt wie das Studium des Sohnes durch eine Studienzeitbestätigung der Technischen Universität Wien, aus der hervorgeht, dass der Sohn F ab dem Wintersemester 2007 bis zum Sommersemester 2010 (sechs Semester) ordentlicher Studierender des Bachelorstudiums "Software & Information Engineering" gewesen ist.

Das Finanzamt, dem die bisherigen Verfahrensergebnisse zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt wurden und die Rechtsansicht der Richterin zur Kenntnis gebracht wurde, gab keine Stellungnahme ab.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

I) Der Entscheidung war der nachstehende Sachverhalt zu Grunde zu legen:

Nach den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen legte der am Geburtsdatum geborene Sohn des Bf im Oktober 2006 an der BHAK H die Reifeprüfung ab und studierte nach Leistung des Präsenzdienstes von Februar bis August 2007 ab dem Wintersemester 2007 an der Technischen Universität in Wien das Bachelorstudium "Software & Information Engineering".

Der Bf bezog für den Sohn F bis Jänner 2008 Familienbeihilfe.

In beiden berufungsgegenständlichen Jahren war der Sohn ganzjährig und – laut den in den Datenbanken der Finanzverwaltung aufliegenden Lohnzetteln – Vollzeit berufstätig (Bruttobezüge 2008: 25.014,28 €; 2009: 23.870,90 €).

Nachdem die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 entsprechend den Angaben des Bf in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung erlassen worden waren, nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 21. Oktober 2011 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf bzw. hob mit Bescheid ebenfalls vom 21. Oktober 2011 den Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 299 BAO auf.

In den mit gleichem Datum ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 führte das Finanzamt begründen gleich lautend aus, dass der Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes nicht zustehe, wenn dessen eigenes Einkommen den familienbeihilfenschädlichen Betrag von 9.000,00 € übersteige.

Die gegen diese Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufungen wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag hielt der Bf an seiner Ansicht fest, dass für die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 weder der Bezug von Familienbeihilfe erforderlich noch das eigene Einkommen des studierenden Kindes maßgeblich sei.

II) In rechtlicher Hinsicht war der festgestellte Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 liegt eine außergewöhnliche Belastung vor, wenn die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwächst (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (Abs. 4). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

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

Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die dadurch erwachsenen Mehraufwendungen (Unterbringungs- bzw. Fahrtkosten) werden durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Diese Bestimmung regelt die Berücksichtigung von Mehraufwendungen im Rahmen der - nach § 34 EStG 1988 im Allgemeinen nicht zu berücksichtigenden - Unterhaltsleistungen (§ 34 Abs. 7 EStG 1988).

Nachdem lange Zeit umstritten war, ob im Geltungsbereich des EStG 1988 die auswärtige Berufsausbildung zwangsläufig im Sinne des Abs. 3 erfolgen muss oder Abs. 8 auch gänzlich freiwillige Leistungen der Eltern zugunsten des Wohles des Kindes umfasst, bejahten die bisher herrschende Meinung und die überwiegende Entscheidungspraxis des

Unabhängigen Finanzsenates das Erfordernis der Zwangsläufigkeit und sahen Abs. 8 als lex specialis zu Abs. 7.

Durch das Steuerreformgesetz 2009 wurde dem § 34 EStG 1988 mit Wirksamkeit ab 2009 ein neuer Abs. 9 angefügt. Danach "gelten" Aufwendungen für die Betreuung von Kindern unter dort näher geregelten Voraussetzungen "als außergewöhnliche Belastung". Durch Abs. 9 sind typischerweise gerade jene Fälle erfasst, die bisher nicht als außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Grundsätzen abzugsfähig waren.

Seit der Anfügung des im wesentlichen Punkt ("gelten als") gleich formulierten Abs. 9 konnte die traditionelle Auffassung, dass in Bezug auf Abs. 8 grundsätzlich auch die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung im Sinne der unterhaltsrechtlichen Verpflichtung zur Ausbildungsfinanzierung zu prüfen sei, nicht mehr aufrecht erhalten werden.

Nach neuerer Auffassung statuiert daher Abs. 8 eine eigene Beihilfe für auswärtige Berufsausbildungen. Dafür ist lediglich das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nach Abs. 8, nicht aber auch jener nach Abs. 1 maßgebend. Gleches gilt für Abs. 9; auch hier müssen nur die Voraussetzungen nach diesem Absatz (und nicht auch jene nach Abs. 1) vorliegen [in diesem Sinne auch Gierlinger/Sutter, ÖStZ 2009/219, Anm 8; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 57a (Stand 1.9.2013, rdb.at), Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34 Rz 81].

Nach dieser Ansicht erübrigt sich die Prüfung der Unterhaltspflicht der Eltern, die mit Erreichen der Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes entfällt [§ 231 ABGB (idF BGBI. I 15/2013, ab 1. Februar 2013; davor gleich lautend § 140 ABGB)], und damit der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen.

Die auswärtige Berufsausbildung muss aber insoweit zwangsläufig sein, als im Einzugsbereich des Wohnortes eine vergleichbare Ausbildungsmöglichkeit nicht besteht.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte mit Erkenntnis vom 22. 6. 2013, 2012/13/0076, diese Auffassung.

Wörtlich (auszugsweise, soweit für den vorliegenden Fall von Bedeutung) ist dieser Entscheidung zu entnehmen:

"(...) Zu den Voraussetzungen für den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gehört es im vorliegenden Fall daher nicht, dass sich der Steuerpflichtige, wie dies nach § 34 EStG 1972 erforderlich war und nach § 34 Abs. 1 zweiter Satz iVm Abs. 3 EStG 1988 erforderlich wäre, den Aufwendungen "aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. (...)"

Die Prüfung beschränkt sich in diesem Punkt auf den in § 34 Abs. 8 EStG 1988 verselbständigte Teilespekt der als solcher nicht erforderlichen Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988, nämlich das Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Einzugsbereich des Wohnortes, ohne dass das Erfordernis einer daraus resultierenden rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der

auswärtigen Ausbildung gesondert zu prüfen wäre. Im Überschneidungsbereich des Bestehens einer solchen Pflicht ist die Regelung, wie schon in der bisherigen Judikatur hervorgehoben, dessen ungeachtet auch eine Ausnahme von den in § 34 Abs. 7 EStG 1988 für Unterhaltsleistungen normierten Einschränkungen, was in Verbindung mit der in ihr - anders als in § 34 Abs. 9 EStG 1988 - fehlenden Bezugnahme auf § 106 EStG 1988 auch weiterhin dafür spricht, unter "Kindern" im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht nur solche im Sinne des § 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988, sondern solche im Sinne des § 34 Abs. 7 EStG 1988 zu verstehen. (...)"

Wenngleich der VwGH in dieser Entscheidung vom fehlenden Erfordernis der Prüfung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung erst ab dem Kalenderjahr 2009 ("jedenfalls im zeitlichen Anwendungsbereich der auf diese Weise ergänzten Bestimmung") ausgeht, war, da § 34 Abs. 8 EStG 1988 anlässlich des Einfügens des § 34 Abs. 9 EStG 1988 keine Änderung erfahren hat, die Änderung der Auslegung auch für Zeiträume vor dem Jahr 2009 maßgebend (vgl. UFS 8.3.2012, RV/1281-W/11).

Eine Prüfung, ob den Bf eine rechtliche oder sittliche Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Schulausbildung seines Sohnes traf, erübrigte sich daher.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.03, 97/14/0055) ist der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 aber nicht schon allein auf Grund der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes zu gewähren. Es müssen durch diese auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen, die wegen des vorgesehenen Pauschbetrages allerdings nicht ziffernmäßig nachgewiesen werden müssen. Der Pauschbetrag soll Unterbringungs- oder höhere Fahrtkosten abdecken, aber auch Mehraufwendungen, weil die Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich ist (Jakom/Baldauf, EStG 2013, § 34 Tz. 83, sowie die dort angeführte Judikatur).

Einerseits stehen tatsächlich niedrigere Kosten der Gewährung des Pauschbetrages nicht entgegen, andererseits ist die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten unzulässig.

Im vorliegenden Fall war eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes (nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, idF BGBl. II Nr. 449/2001) nicht gegeben und entstanden dem Bf durch die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes tatsächlich Mehraufwendungen, sodass der Beschwerde Folge zu geben und in den Jahren 2008 und 2009 jeweils ein Pauschbetrag von 110,00 € monatlich (1.320,00 € jährlich, weil der Pauschbetrag auch während der Schul- und Studienferien zusteht) als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die in der Begründung angeführten Entscheidungen wird verwiesen.