



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Josef Götschl & Dr. Viktor Stix Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 8700 Leoben, Hauptplatz 17, vom 27. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 3. März 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) macht Scheidungskosten und Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes als außergewöhnliche Belastung geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 3. März 2008** vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Rechtsanwaltskosten keine außergewöhnliche Belastung darstellen (eine nähere Begründung blieb das Finanzamt in diesem Zusammenhang schuldig). Auch der Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes in Graz könne nicht berücksichtigt werden, weil die Fahrzeit für das öffentliche Verkehrsmittel zum Ausbildungsort weniger als eine Stunde betrage.

Dagegen brachte die Bw. in der **Berufung vom 27. März 2008** vor, dass es sich bei den Rechtsanwaltskosten in Höhe von 4.200,00 Euro um Kosten des Scheidungsverfahrens handle, welche deshalb absetzbar seien, weil die Ehe infolge überwiegenden Verschuldens des

geschiedenen Mannes aufgelöst worden sei. Die durch die Scheidung verursachten finanziellen Aufwendungen seien zwangsläufig entstanden und würden die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw. wesentlich beeinträchtigen. Der Bw. stünde aber auch der Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes zu. Das Finanzamt habe die Fahrzeit des Sohnes zwischen dem Wohnort (K) und dem Studienort (Graz, M-Gasse und R-Straße) mit weniger als einer Stunde angenommen. Tatsächlich benötige der Sohn zum Studienort aber über eine Stunde, um mittels Bus und Straßenbahn rechtzeitig seinen Ausbildungsort (Vorlesungsbeginn 8.00 Uhr) zu erreichen. Zwei Beilagen, wo die möglichen Busse ersichtlich seien, um pünktlich zu den Vorlesungen und Seminaren zu kommen, lägen bei; hinzu kämen auch noch die Zeiten der Straßenbahnfahrt.

Aus den der Berufung beigelegten Fahrplanauskünften („Datum“: 31. März 2008) ergeben sich für die Strecke: K / Postamt - Graz / Studienort (dh. inkl. öffentlicher Verkehrsmittel innerhalb von Graz) Fahrzeiten von knapp über einer Stunde (1:01 bis 1:12).

Die (abweisende) **Berufungsvorentscheidung vom 1. April 2008** begründete das Finanzamt wie folgt:

*Setzt ein(e) Steuerpflichtige(r) ein Verhalten, das zu einem vom Ehepartner angestrebten Scheidungsverfahren führt, und endet dieses Verfahren mit dem Abschluss eines Vergleichs und einer einvernehmlichen Scheidung, so stellen die Kosten für die Inanspruchnahme eines Rechtsanwalts auch dann keine außergewöhnlichen Belastungen dar, wenn diese Inanspruchnahme durch die Zivilprozessordnung vorgeschrieben wird. Gem. § 2 Abs. 2 der Verordnung betr. eine Berufsausbildung eines Kindes gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gem. § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 (BGBl 1992/305) zeitlich noch zumutbar ist. Als zeitlich zumutbar gilt eine Stunde Fahrtzeit zwischen den beiden Einstiegstellen (Bahnhof oder Bushaltestelle) am Wohn- u. Studienort, wobei die innerstädtischen Fahrt- und Gehzeiten nicht zählen. Die Berufung war daher abzuweisen.*

Dagegen brachte die Bw. im **Vorlageantrag vom 30. April 2008** betreffend die Scheidungskosten vor, dass im Jahr 2006 ihr damaliger Ehegatte an sie mit der Forderung nach einer Scheidung herangetreten sei. Diese Forderung sei Ausfluss seiner schon länger dauernden Eheverfehlungen gewesen. Ihr damaliger Ehegatte sei zu diesem Zeitpunkt bereits durch eine Rechtsanwältin vertreten gewesen. Daher sei es aber auch für die Bw. zwecks Wahrung ihrer Vermögensansprüche und Durchsetzung einer Unterhaltsverpflichtung unumgänglich gewesen, sich einen Rechtsbeistand zu besorgen. Letztlich sei am 18. Dezember 2006 vor dem Bezirksgericht F die Scheidungsfolgenvereinbarung unterzeichnet worden. Daraus gehe aber hervor, dass es sich um eine Scheidung mit Verschuldensanspruch (§ 66 EheG) handle. Demnach sei dem Mann das alleinige Verschulden zuzuerkennen, was zur Folge habe, dass der Bw. ein gesetzlicher Unterhalt von ihrem Mann zustehe, umgekehrt aber

der Mann keinen gesetzlichen Unterhalt fordern könne. Die Kosten für die Rechtsvertretung bei der Scheidung seien aus folgenden Gründen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen: Die Scheidungskosten hätten laut beiliegenden Belegen samt Kostenaufstellung für die Bw. eine tatsächliche Vermögensminderung (Kosten) in Höhe von insgesamt 4.261,36 Euro bedeutet. Diese Kosten würden insofern das Kriterium der Außergewöhnlichkeit erfüllen, als sie bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen nicht anfallen würden (ein Großteil der Scheidungen werde einvernehmlich ohne Beiziehung von Anwälten durchgeführt). Außerdem ergebe sich die Außergewöhnlichkeit auch aus dem Verhältnis der Kosten zum Einkommen der Bw. Die Kosten seien zwangsläufig erwachsen, weil die Bw. auf Grund des von ihrem damaligen Mann gesetzten Verhaltens keine Möglichkeit gehabt habe, ohne Rechtsvertretung ihre Ansprüche zu wahren. Die Kosten seien somit nicht Ausfluss eines von ihr aus freien Stücken gesetzten Verhaltens, sondern eine notwendige Maßnahme gewesen, um auf das Verhalten des Mannes zu reagieren. In diesem Sinne seien auch die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 905 zu verstehen, wonach „die Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, wenn ein überwiegendes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt“. Da im vorliegenden Fall das überwiegende Verschulden beim damaligen Mann der Bw. liege, ergebe sich schon daraus die Abzugsfähigkeit der Kosten als außergewöhnliche Belastung. Was die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes anlangt, so studiere dieser Informatik an der Technischen Universität Graz. Der Wohnsitz des Sohnes sei weiterhin im Elternhaus in K. Der Sohn pendle von K zum Studienort Graz. Die Kostentragung liege zu 100% bei der Bw. In § 2 der VO Studienorte, BGBl 1993/605, seien die Gemeinden angegeben, von denen eine tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort Graz noch zumutbar sei. Die Gemeinde K sei dort nicht angeführt – demgemäß sei schon auf Basis der VO klargestellt, dass eine zeitliche Zumutbarkeit nicht gegeben sei und eine außergewöhnliche Belastung auf Grund auswärtiger Berufsausbildung vorliege. Ein Abstellen auf die zeitliche Unzumutbarkeit wegen einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde sei auf Grund der eindeutigen Regelung in der VO im vorliegenden Fall nicht angebracht. Aus den genannten Gründen werde daher ersucht, die Kosten der Scheidung und die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Aus den in Beantwortung eines Vorhalts vom 15. Mai 2008 nachgereichten Unterlagen geht (ua.) hervor, dass die Ehe der Bw. mit ihrem damaligen Mann durch **Beschluss des BG F über die Scheidung im Einvernehmen (§ 55a Ehegesetz) vom 18. Dezember 2006** geschieden wurde. Laut Punkt I. des iSd § 55a Abs. 2 EheG geschlossenen gerichtlichen Vergleichs vom 18. Dezember 2006 wurde der Punkt Ehegattenunterhalt wie folgt geregelt: Der damalige Ehegatte der Bw. ist verpflichtet, der Bw. den gesetzlichen Unterhalt gemäß

§ 66ff Ehegesetz zu leisten. Auf Grund der beiderseitigen Einkommensverhältnisse ergibt sich derzeit aber kein Unterhaltsbetrag der Höhe nach. Der damalige Ehegatte der Bw. verzichtet ihr gegenüber auf jedweden Unterhalt, dies auch für den Fall der Not, geänderter Verhältnisse oder geänderter Gesetzeslage, sowie auch in Zukunft auf die Geltendmachung von Unterhaltsansprüchen aus einem bewusst nicht festgestellten Verschulden. Unter Punkt II. dieses gerichtlichen Vergleichs wurde die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, der ehelichen Ersparnisse und Schulden (ua.) so geregelt, dass der damalige Ehegatte der Bw. sein Hälfteigentum an der Liegenschaft, auf welcher sich das Wohnhaus mit der Ehewohnung befindet, überträgt. Mit dieser Liegenschaft zusammenhängende gemeinsame Darlehensverbindlichkeiten in Höhe von 6.540,00 Euro und 6.379,03 Euro werden von der Bw. in ihr alleiniges Zahlungs- und Verzinsungsversprechen übernommen. Die Bw. verpflichtet sich außerdem zu einer Ausgleichszahlung (Abfindungsbetrag) für die Übertragung der Liegenschaftsanteile, für den erhaltenen PKW sowie auf Grund der Aufteilung der ehelichen Ersparnisse an den damaligen Ehegatten in Höhe von 58.000,00 Euro. Laut Punkt III. der berichtigten Vergleichsausfertigung vom 16. Jänner 2007 sind mit diesem Vergleich sämtliche wie immer gearteten wechselseitigen Ansprüche gemäß §§ 81ff Ehegesetz verglichen und bereinigt. Die Gerichtsgebühren für die einvernehmliche Scheidung und Scheidungsfolgenvereinbarung trägt der ehemalige Ehegatte der Bw. Die Kosten rechtsfreundlicher Vertretung trägt jeder Antragsteller für sich selbst.

Mit **Vorhalt vom 28. Oktober 2008** wurde der Bw. eine zwischenzeitig eingeholte Fahrplanauskunft zur Kenntnis gebracht. Demnach betrage die Fahrzeit: K – Graz bzw. Graz – K unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels idR aber nicht mehr als eine Stunde. Bei der diesbezüglichen Berechnung der Fahrzeit komme es nämlich nur auf die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort an, wohingegen - ohne Begrenzung - Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen seien (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Tz 4.1).

Dazu gab die Bw. mit **Vorhaltsbeantwortung vom 11. Dezember 2008** bekannt, dass ihr Sohn im verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit folgenden Bussen zum Studienort Graz angereist sei:

<i>Semester</i>	<i>Tag</i>	<i>Abfahrt</i>	<i>Fahrzeit</i>
Winter 2006/2007	Montag-Freitag	6:32	1:04
Sommer 2007	Montag-Mittwoch, Freitag Donnerstag	7:11 oder 7:15 6:32	1:00 oder 1:14 1:04
Winter 2007/2008	Montag-Mittwoch, Freitag Donnerstag	7:11 oder 7:15 6:32	1:00 oder 1:14 1:04

Zur vorgehaltenen Fahrplanauskunft werde auch noch mitgeteilt, dass es im Jahr 2007 zwischen 7:15 und 10:00 Uhr keine Busverbindungen nach Graz gegeben habe (diese seien erst 2008 eingeführt worden).

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

#### **1. Scheidungskosten**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen, und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst eine Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Aus der Wortfolge, ".....wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr.....nicht entziehen kann", ergibt sich, dass hier freiwillig getätigte Aufwendungen ebensowenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, oder sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können aber Aufwendungen, die sich als Folge einer Ehescheidung im Einvernehmen nach § 55a EheG darstellen, keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG sein, weil sie in jedem Fall auf ein Verhalten zurückgehen, zu dem sich sowohl der eine als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss. Die vom Abgabepflichtigen behauptete Vorgeschichte dieses Entschlusses kann an seiner Freiwilligkeit nichts ändern (vgl. VwGH 18.2.1999, 98/15/0036).

Damit ist aber auch schon das Schicksal der Berufung in diesem Punkt entschieden:

Die Ehescheidung der Bw. von ihrem damaligen Mann war sehr wohl eine einvernehmliche gemäß § 55a EheG (vgl. „Beschluss über die Scheidung im Einvernehmen (§ 55a Ehegesetz)“ des BG F vom 18. Dezember 2006). Die Scheidungskosten gehen damit in jedem Fall auf ein Verhalten zurück, zu dem sich sowohl der eine, als auch der andere Ehepartner aus freien Stücken entschlossen haben muss (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Hieran vermag auch die von der Bw. ins Feld geführte Vorgeschichte des Entschlusses (nämlich das Verhalten des

ehemaligen Ehegatten der Bw. im Vorfeld der Scheidung) nichts zu ändern. Die gemäß § 55a EheG herbeigeführte Ehescheidung bleibt beiderseits freiwillig.

Den berufungsgegenständlichen Aufwendungen mangelt es somit an der gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderten Zwangsläufigkeit. Der Unabhängige Finanzsenat ist daher auch davon enthoben, zu prüfen, ob die anderen Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung zutreffen.

## **2. Kosten der auswärtigen Berufsausbildung**

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 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 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen. Diese Verordnung wurde mit BGBl. II Nr. 449/2001 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 geändert. § 2 Abs. 1 und 2 der im Streitjahr geltenden Fassung lauten daher:

*§ 2. (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten 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, anzuwenden.*

*(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.*

Zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 ist die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 ergangen (BGBl. Nr. 605/1993). In § 2 dieser Verordnung sind jene Gemeinden genannt, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Graz zeitlich noch als zumutbar anzusehen ist. Die Gemeinde K ist in § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 nicht genannt.

Der gegenständliche Fall ist aber überdies gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 zu beurteilen. Danach gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km vom Wohnort – wie im vorliegenden Fall – dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Studienort und vom Studienort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. Das bedeutet, dass zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes (regelmäßig) anfallen, zu berücksichtigen sind, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht andere Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. VwGH 16.6.1986, 85/12/0247).

Es kommt damit nur auf die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort an. Nicht einzurechnen sind daher - ohne Begrenzung - Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Tz 4.1).

Laut Aktenlage bestehen aber im vorliegenden Fall regelmäßige öffentliche Verkehrsverbindungen zwischen dem Wohnort K und dem Studienort Graz, wobei die Fahrzeit unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels nicht mehr als eine Stunde beträgt (vgl. Vorhalt vom 28. Oktober 2008). Da in diesem Zusammenhang weitere Wegzeiten aufgrund der vorhin genannten Regelungen nicht zu berücksichtigen sind, gilt der Studienort Graz als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes K gelegen.

Dass sich der Sohn der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zT für Busverbindungen entschieden hat, bei denen die Fahrzeit etwas über eine Stunde beträgt (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 11. Dezember 2008), obwohl fast zeitgleich auch Busverbindungen mit kürzeren Fahrzeiten zur Verfügung gestanden sind (vgl. Vorhalt vom 28. Oktober 2008), kann an dieser Beurteilung nichts ändern.

Es ist daher auch die Anerkennung von Aufwendungen für die Berufsausbildung des Sohnes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Jänner 2009