



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, KomzIR. KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des HH, Adr., vertreten durch LGH - Wirtschaftstreuhand- und Buchhaltung GmbH, 1080 Wien, Tigergasse 26-28/9, vom 25. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 7. Oktober 2004, 2. Juli 2004 bzw 6. April 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 bis 2003 nach der am 22. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr HH – erhob Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2003 und begründete diese wie folgt:

1. Sachbezug Dienstwohnung 2001 bis 2003

Der Bw wendet sich gegen die Hinzurechnung eines Sachbezuges iHv 3.800 € zum laufenden Gehalt für die Zur-Verfügung-Stellung einer Wohnung durch seinen Dienstgeber. Der Dienstgeber des Bw habe für diesen eine Wohnung im Ausmaß von 69 m² angemietet und für die Monate 6-12/2001 gemäß ESt-VO zu § 15 Abs 2 EStG Beträge iHv 3.800 € dem laufenden Gehalt hinzugerechnet. Hätte der Dienstgeber des Bw die Wohnung aus dem Betriebsvermögen zur Verfügung gestellt, wären gemäß ESt-VO für die gegenständliche Wohnung (Baujahr 1950 – 1960) in der Zeit von 6-12/2001 Beträge iHv 800,40 € dem laufenden Gehalt als Sachbezugswerte hinzuzurechnen gewesen. Durch eine Entscheidung, die nur dem Dienstgeber zuzurechnen sei, betrage somit die Hinzurechnung für den Bw das rund fünffache dessen, was hinzuzurechnen wäre, wenn der Dienstgeber eine Wohnung zur Verfügung gestellt hätte. Für den Bw stelle die Wohnraumbewertung gemäß Sachbezugsverordnung eine ungerechtfertigte und verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar. Zwei steuerlich gleiche Sachverhalte, nämlich die Befriedigung des Wohnbedürfnisses – würden unterschiedlich besteuert und es liege nicht in der Hand des Arbeitnehmers darauf Einfluss zu nehmen. Der Bw beantragte die Kürzung des Gesamtbetrages der Einkünfte um die Differenz zwischen den Sachbezügen gemäß § 2 Abs 4 Sachbezugs-VO (ds 3.800 €) und den Sachbezügen gemäß Abs 1 (ds 800,40 €).

Aus der Zur-Verfügung-Stellung der Wohnung seien dem Dienstgeber des Bw monatlich folgende Kosten erwachsen: Miete netto iHv 550 €, 10 % USt 55 €, Betriebskosten iHv 95,75 € und 20 % USt 19,15 €, ds Miete inkl Betriebskosten iHv 719,90 €. 75 % davon, ds 539,93 €, gerundet 540 € seien dem Gehalt des Bw monatlich als Sachbezug hinzugerechnet worden.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde mit Berufungsverfahrensentscheid vom 21. März 2005 mit der Begründung abgewiesen, dass die Berechnung des Sachbezuges den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002, 152) entspreche.

Im Vorlageantrag (25. April 2005) beantragte der Bw die Berechnung der Sachbezüge für die Jahre 2002 und 2003 wie sie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 dargestellt worden sei.

2. Außergewöhnliche Belastung 2001 bis 2003

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 machte der Bw Kindergartenkosten iHv 1.090,09 € (15.000 S) und Flugkosten iHv 726,73 € (10.000 S) geltend. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wurden lediglich die Kindergartenkosten – unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltens iHv 10.424 S – in Abzug gebracht, während die Flugkosten unberücksichtigt blieben. In den beiden Einkommensteuer-

bescheiden für die Jahre 2002 und 2003 wurden für Kinderbetreuung jeweils 3.080 € abzüglich eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht. In der Berufung wies der Bw daraufhin, dass die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen seien, da mit Beschluss des Bezirksgerichtes M vom 11. Juni 2001 die Obsorge über den minderjährigen GH an den Bw übertragen und ihm aufgetragen worden sei, das Kind von der österreichischen Botschaft in R abzuholen. Außer den Flugkosten seien keine weiteren Kosten (Hotel, Taxi etc) geltend gemacht worden.

3. Alleinerzieherabsetzbetrag 2001

Da der Bw seit dem 11. Juni 2001 für seinen minderjährigen Sohn GH (geboren 1995) alleine obsorgeberechtigt sei und das Kind beim Bw wohne, beanspruchte der Bw die Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages bereits für das Jahr 2001.

4. Unterhaltsabsetzbetrag 2001 bis 2003

Der Bw beantragte die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages

- bei der Veranlagung der Jahre 2002 und 2003 aufgrund des geleisteten Unterhaltes für zwei minderjährige, nicht haushaltzugehörige Kinder (PF, geboren 1989, und HF, geboren 1990) und
- bei der Veranlagung des Jahres 2001 aufgrund der im Jahr 2001 und 2002 getätigten Zahlung des gesamten Unterhaltsrückstandes aus Vorperioden bis Juni 2001 für den minderjährigen Sohn GH an das Jugendamt V.

Laut Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft V vom 14. September 2004 sei der Bw zur Leistung eines monatlichen Unterhaltsbetrages von 109,01 € für seinen Sohn GH verpflichtet und habe der Bw im Jahr 2001 3.068,83 € und im Jahr 2002 1.206,08 € an Unterhalt bezahlt. Laut Bestätigung des Jugendamtes S vom 14. September 2004 betrage die monatliche Unterhaltsverpflichtung des Bw für seine Kinder PF und HF 239,82 € je Kind; der Bw habe im Jahr 2002 insgesamt 3.183,07 € und im Jahr 2003 3.496,18 € an Unterhalt geleistet.

Mit Schreiben vom 2. November 2004 zog der Bw die Berufung gegen die Teilbereiche Alleinerzieher- und Unterhaltsabsetzbetrag 2001 zurück.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wurde der Unterhaltsabsetzbetrag iHv 344,20 € (2002) bzw 382,40 € (2003) berücksichtigt.

In der am 29. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vertrat der Bw die Meinung, dass der Unabhängige Finanzsenat berechtigt sei, von der Sachbezugsverordnung insoweit abzuweichen, als diese nicht dem § 15 Abs 2 EStG 1988 entspreche. Die gesetzliche Bestimmung laute auf "Mittelpreis des Verbraucherortes". Dem könne zwar mit den angegebenen Quadratmeterpreisen, nicht aber mit 75 % der tatsächlichen Kosten entsprochen werden. Hinsichtlich der vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung anerkannten Kindergartenkosten erklärte der Bw, er sei damals Alleinerzieher gewesen und für einen Alleinerzieher seien nach Verwaltungspraxis Kindergartenkosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Auf den Einwand, dass für das Jahr 2001 nur für sechs Monate der Unterhaltsabsetzbetrag gewährt werden könne, erklärte der Bw, dass er insgesamt rund 3.000 € im Jahr 2001 für alle seine Kinder bezahlt habe und aus Vereinfachungsgründen habe er sich mit dem Bearbeiter im Finanzamt auf einen Unterhaltsabsetzbetrag für ein Kind geeinigt. Abschließend beantragte der Bw, seiner Berufung im Rahmen einer teleologischen Reduktion stattzugeben.

Im Rahmen der Berufungsentscheidung vom 27. März 2007 wurde der Sachbezug für die vom Bw benutzte Dienstwohnung, da es sich um eine vom Dienstgeber angemietete Wohnung handelt, gemäß § 2 Abs 4 der Verordnung über die bundesheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993 bzw ab 2002 (BGBl 642/1992 bzw Art I Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBl II 416/2001; in der Folge: Sachbezugsverordnungen) mit der vom Arbeitgeber tatsächlich bezahlten, um 25 Prozent gekürzten Miete (und nicht anhand der in § 2 Abs 1 der Sachbezugsverordnungen vorgesehenen Pauschalsätze) ermittelt.

Seine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof begründete der Bw mit der Rechtswidrigkeit des § 2 Abs 4 und 6 der Sachbezugsverordnungen sowie mit der Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten und dass von der belangten Behörde die Kindergartenkosten für seinen Sohn nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 anerkannt worden seien.

Aus Anlass dieser Beschwerde leitete der Verfassungsgerichtshof gemäß Art 139 Abs 1 B-VG von Amts wegen Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit jeweils des § 2 der Sachbezugsverordnungen ein. Mit Erkenntnis vom 30. September 2008, V 349, 350/08, hob der Verfassungsgerichtshof jeweils § 2 der Sachbezugsverordnungen als gesetzwidrig auf.

Laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Oktober 2008, B 780/07 hat aufgrund der Aufhebung jeweils des § 2 der Sachbezugsverordnungen die Behörde die geldwerten Vorteile der dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Wohnung nunmehr gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 mit dem "üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes" anzusetzen. Der Verfassungsgerichtshof hat auch zum Ausdruck gebracht, dass er grundsätzlich keine

Bedenken gegen die pauschale Ermittlung des Sachbezugswertes für vom Arbeitgeber angemieteten Wohnraum mit 75 Prozent der tatsächlichen Miete hat. Auf die Frage der steuerlichen Behandlung von Kindergartenkosten – von deren Beantwortung laut Verfassungsgerichtshof eine Klärung verfassungsrechtlicher Fragen nicht zu erwarten wäre – wurde nicht eingegangen.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2009 wurde dem Bw mitgeteilt, dass von Seiten des Unabhängigen Finanzsenates beabsichtigt sei, bei der Ermittlung der geldwerten Vorteile der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Wohnung den „üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes“ mit 75 Prozent der tatsächlichen Miete und der vom Arbeitgeber bezahlten Betriebskosten anzusetzen und die Kindergartenkosten nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Der Bw wurde ersucht, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung des Schreibens zu der Ermittlung der geldwerten Vorteile der zur Verfügung gestellten Wohnung Stellung zu nehmen und etwaige abweichende Ansätze bzw Berechnungen nachvollziehbar zu belegen. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der am 22. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung des fortgesetzten Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat erklärte der Bw, die Berufung – soweit sie den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Unterhaltsabsetzbetrag betreffe – zurückzunehmen. Hinsichtlich des Sachbezugswertes der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Wohnung erklärte der Bw, er gehe davon aus, dass ihm als Anlassfall des Verfassungsgerichtshof-Beschwerdeverfahrens die in der Verordnung festgesetzten Werte in Höhe von 1,45 € pro m² und Monat zu verrechnen seien. Eine andere Bewertung sehe er als gleichheitswidrig an. Der Bw vertrat die Auffassung, dass der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes 1,45 € pro m² sei. Der Bw legte in diesem Zusammenhang eine Kopie des Immobilienpreisspiegels für die Jahre 2007 und 2008 vor, aus dem sich für den 10. Wiener Gemeindebezirk eine Miete für Wohnungen ab 60 m² für das Jahr 2008 von 5,3 € (mittlerer Wohnwert) bis 8,3 € (sehr guter Wohnwert) pro m² ergibt. Zu den Kindergartenkosten führte der Bw aus, dass nach den Einkommensteuerrichtlinien in seinem Fall sehr wohl von einer außergewöhnlichen Belastung ausgegangen werde. Es komme daher zu einer Ungleichbehandlung seiner Person im Vergleich zu jenen Steuerpflichtigen, die nicht in Berufung gingen.

Nach dem Verkünden des Beschlusses, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe, wurde bekannt gegeben, dass der Berufungssenat zu dem Schluss gekommen sei, dass bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils der Dienstwohnung des Bw von einem Quadratmeterpreis von 4,30 € auszugehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachbezug Dienstwohnung 2001 bis 2003

Laut Jahreskonto 2001 (übermittelt per Fax am 29. November 2004) wurde dem Arbeitslohn des Bw für die Dienstwohnung für die Monate Mai und Juni 2001 jeweils 3.108 S (226 €) und für die Monate Juli bis Dezember 2001 jeweils 7.430 S (540 €), ds insgesamt 50.796 S (3.692 €) als Sachbezug hinzugerechnet.

Laut Jahreskonto 2003 (übermittelt per Fax am 29. November 2004) wurde dem Arbeitslohn des Bw für die Dienstwohnung monatlich 540 € als Sachbezug hinzugerechnet.

Laut Konto "Miete Dienstwohnung" (übermittelt per Fax am 30. November 2004) bezahlte der Dienstgeber des Bw im Jahr 2002 elf Mal den Betrag von 550 €.

Laut Konto "Betriebskosten Dienstwohnung HH" (übermittelt per Fax am 30. November 2004) bezahlte der Dienstgeber des Bw im Jahr 2002 zwölf Mal den Betrag von 95,75 €.

Laut Fax vom 30. November 2004 sind Miete und Betriebskosten seit 07/2001 unverändert.

Laut Immobilienpreisspiegel des Fachverbandes Immobilien- und Vermögenstreuhänder betrug der frei vereinbarte Mietzins (Mietwohnungen gemäß § 1 Abs 4 MRG) für Wohnungen im 10. Wiener Gemeindebezirk (Favoriten) bei einer Größe ab 60 m² und bei mittlerem Wohnwert 5,2 € (2001), 5,2 € (2002) bzw 5,1 € (2003).

Der Richtwert nach dem Richtwertgesetz ab 1.4.2007, BGBl II Nr 61/2007 wird für das Bundesland Wien für die mietrechtliche Normwohnung

für den Zeitraum vom 1.4.2001 bis 31.3.2002 mit dem Betrag von	57,20 S
für den Zeitraum vom 1.4.2002 bis 31.3.2003 mit dem Betrag von	4,24 €
für den Zeitraum vom 1.4.2003 bis 31.3.2004 mit dem Betrag von	4,32 €
festgesetzt.	

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Gemäß Abs 2 leg cit sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Mit Erkenntnis vom 30. September 2008, V 349, 350/08, hob der Verfassungsgerichtshof § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBI Nr 642/1992 und § 2 der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002 (Art I der Euro-Steuerumstellungsverordnung, BGBI II Nr 416/2001; in der Folge: Sachbezugsverordnungen) als gesetzwidrig auf.

Da der Bw im gegenständlichen Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof Beschwerdeführer und somit Anlassfall war, ist im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat jeweils der § 2 der Sachbezugsverordnungen nicht mehr anwendbar. Die Behörde hat daher die geldwerten Vorteile der dem Bw zur Verfügung gestellten Wohnung im Anlassfall nunmehr gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 mit den üblichen "Mittelpreisen des Verbrauchs-ortes" anzusetzen.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteiles für die dem Bw von seinem Dienstgeber zur Verfügung gestellten Dienstwohnung ging der Unabhängige Finanzsenat zunächst von den Werten des Immobilienpreisspiegels des Fachverbandes Immobilien- und Vermögenstreuhänder aus, der für Wohnungen im 10. Wiener Gemeindebezirk (Favoriten) bei einer Größe ab 60 m² und bei mittlerem Wohnwert Wohnungsmieten von 5,2 € (2001), 5,2 € (2002) bzw 5,1 € (2003) ausweist. Da aber eine Dienstwohnung für den Arbeitnehmer nicht denselben Wert repräsentiert wie eine von ihm in freier Entscheidung erworbene oder angemietete Wohnung, gelangte der Unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung, dass ein bestimmter Abschlag von den angeführten Werten vorgenommen werden muss. Der geldwerte Vorteil für die in Rede stehende Dienstwohnung des Bw ist aber zumindest in Höhe des Richtwertes laut Richtwertegesetz anzunehmen. Dass schließlich ein Betrag von 4,30 € pro m² und Monat in Ansatz gebracht wurde, dieser aber konstant für den gesamten Streitzeitraum (2001 bis 2003), trägt dem Umstand Rechnung, dass die Wohnungsmieten laut Immobilienpreisspiegel des Fachverbandes Immobilien- und Vermögenstreuhänder im Wohnbezirk des Bw im Zeitraum 2001 bis 2003 entgegen der für ganz Wien insgesamt festgestellten steigenden Tendenz eine leicht fallende Tendenz aufweisen, weshalb im Richtwert des Jahres 2003 der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes für alle drei Jahre gesehen werden kann.

Aufgrund der vorgelegten Konten "Miete Dienstwohnung" und "Betriebskosten Dienstwohnung HH" ist davon auszugehen, dass der Dienstgeber für die Dienstwohnung des Bw ab Juli 2001 monatlich Miete samt Betriebskosten in folgender Höhe bezahlte:

Miete	550,00 €
10 % Umsatzsteuer	55,00 €

Betriebskosten	95,75 €
20 % Umsatzsteuer	19,15 €
Miete inklusive Betriebskosten	719,90 €

Laut Jahreslohnkonto 2001 wurden 75 % der tatsächlichen Miete samt Betriebskosten 719,90 € ds 540 € (7.430 S) als Sachbezug für die Monate Juli bis Dezember und ein Betrag von 226 € (3.108 S) jeweils für die Monate Mai und Juni, insgesamt somit 3.692 € (50.796 S) als Sachbezug in Ansatz gebracht.

Da der geldwerte Vorteile für die im Jahr 2001 gezahlte Miete nunmehr mit 4,30 € (= 59,17 S) für 69 m² und 8 Monate (Mai bis Dezember 2001), ds 32.661,45 S in Ansatz zu bringen ist, sind die steuerpflichtigen Bezüge 01.05. bis 31.12.2001 lt Lohnzettel um den vom Dienstgeber ursprünglich angesetzten Sachbezug iHv 50.796 S (3.692 €) zu kürzen:

Steuerpflichtige Bezüge (245) 01.05. bis 31.12.2001 lt Lohnzettel	145.809,-- S
7.430 S x 6 Monate (Juli bis Dezember 2001)	44.580,-- S
3.108 S x 2 Monate (Mai und Juni 2001)	6.216,-- S
	<u>- 50.796,-- S</u>
	95.013,-- S

4,30 € (= 59,17 S) x 69 m ² x 8 Monate (Mai bis Dezember 2001)	<u>+ 32.661,45 S</u>
---	----------------------

Steuerpflichtige Bezüge (245) 01.05. bis 31.12.2001 lt BE	127.674,45 S
---	--------------

Analog dazu sind in den Jahren 2002 und 2003 die Steuerpflichtigen Bezüge iHv 16.938 € (2002) bzw 17.269,68 € (2003) um den jeweils vom Dienstgeber angesetzten Sachbezug von 6.480 € (12 x 540 €) zu kürzen während der geldwerte Vorteil für die Dienstwohnung nunmehr jeweils iHv 3.560,40 € (4,30 € x 69 m² x 12 Monate) in Ansatz zu bringen ist. Die Steuerpflichtigen Bezüge lt Berufungsentscheidung betragen somit 14.018,40 € (2002) bzw 14.350,08 € (2003):

	2002	2003
Steuerpflichtige Bezüge lt Lohnzettel	16.938,-- €	17.269,68 €
540 € Sachbezug x 12 Monate	- 6.480,-- €	- 6.480,-- €
4,30 € x 69 m ² x 12 Monate	<u>+ 3.560,40 €</u>	<u>+ 3.560,40 €</u>
Steuerpflichtige Bezüge lt BE	14.018,40 €	14.350,08 €

2. Außergewöhnliche Belastung 2001 bis 2003

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Mondsee vom 11. Juni 2001 wurde die Obsorge über den minderjährigen GH an den Bw übertragen und ihm aufgetragen, das Kind von der österreichischen Botschaft in Rom abzuholen.

Der Bw holte seinen Sohn in Rom ab, woraus ihm Flugkosten iHv 10.000 S (726,73 €) erwuchsen.

Seither lebt das Kind beim Bw und besuchte in den Jahren 2001 bis 2003 den Kindergarten bzw eine Betreuungseinrichtung. Dafür wurden in den einzelnen Jahren 15.000 S (1.090,09 €) (2001) bzw 3.080 € (2002 und 2003) vom Bw verausgabt.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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.

Alle drei Voraussetzungen (Abs 2, 3 und 4) müssen gleichzeitig gegeben sein. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs 1 leg cit genannten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung bereits aus. Liegt zB das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Zwangsläufigkeit.

Gemäß Abs 2 leg cit ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Das Gesetz stellt auf die Verhältnisse der Mehrzahl der Steuerpflichtigen ab. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung. Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Dem rein subjektiven Empfinden des Abgabepflichtigen kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Kinderbetreuungskosten ist ganz allgemein schon deshalb nicht gegeben, da die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für dieselben in jedem Falle Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnlich sind. Diese Belastung ist im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", das heißt unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffen den Belastung. Diese Belastung wird keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit

eines der Elternteile, sondern durch die Betreuung des Kindes in einem Kindergarten bewältigt wird (vgl VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272).

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass Kinderbetreuungskosten in der heutigen Zeit wohl generell die Außergewöhnlichkeit fehlt (vgl auch Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34, S 1287). Da das Fehlen der Außergewöhnlichkeit die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausschließt und die Abgabenbehörde davon entbindet, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (Hofstätter-Reichel: Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz 1 zu § 34 Abs 1), ist die Berücksichtigung der vom Bw geltend gemachten Kinderbetreuungskosten iHv 15.000 S (1.090,09 €) im Jahr 2001 bzw iHv jeweils 3.080 € in den Jahren 2002 und 2003 als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind nach § 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung des BG BGBI I Nr 79/1998 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 Anspruch auf diese Beträge hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 93/13/0272, VwSlg 7.055/F, ausgesprochen, dass die Annahme der Außergewöhnlichkeit von Belastungen für die Beaufsichtigung von Kindern auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechtes zu einer weiteren Ausdehnung ohnehin schon bestehender Diskriminierungen der auf das Einkommen nur eines der Ehepartner angewiesenen Familien führte. Dies deswegen, weil die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für sie in jedem Falle (ob nun beide Elternteile oder nur ein Elternteil berufstätig sind) Belastungen mit sich bringe, die keinesfalls außergewöhnlich, sondern im Gegenteil der geradezu typische Fall einer "gewöhnlichen", dh unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffenden, Belastung sind. Diese Belastung werde keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie in einem konkreten Fall nicht durch Aufgabe oder Einschränkung der beruflichen Tätigkeit eines der Elternteile, sondern durch Aufnahme einer bezahlten Aufsichtsperson bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familien- und Erwerbsverhältnissen der leichter gangbare und vor allem für die Eltern wirtschaftlich vorteilhafter ist (vgl VwGH vom 21.9.2005, 2002/13/0002).

Ausdrücklich hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30. November 2000, B 1340/00, VfSlg 16.026, ausgesprochen, dass die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die Transferleistungen der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages erfolgt. Der Verfassungsgerichtshof hat in der

von ihm geprüften Bestimmung des § 34 Abs 7 EStG 1988 in der auch für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des BG BGBI I Nr 79/1998 angesichts der vorgesehenen (erhöhten) Transferleistungen keine Verfassungswidrigkeit gesehen.

Der Verfassungsgerichtshof hat im erwähnten Erkenntnis auch seine frühere Rechtsprechung wiederholt und erwähnt, dass die Regelung der Kinderbetreuung (ob beide Eltern berufstätig sind und für die Kinderbetreuung anderweitig sorgen oder ob ein Teil, statt erwerbstätig zu sein, die Hauptlast der Kinderbetreuung übernimmt) grundsätzlich Sache der privaten Lebensgestaltung ist. Dies ist auch im Falle einer Scheidung nicht anders zu beurteilen, da auch die Wahl des Familienstandes und die Obsorgeregelung im Rahmen der privaten Lebensgestaltung getroffen werden.

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.

Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen. Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aus einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen. Rechtliche Gründe können sich aus dem Gesetz oder auch aus einem Vertrag, einem Urteil oder einem Verwaltungsakt ergeben.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt zu der Auffassung, dass sich der Bw den ihm im Zusammenhang mit dem Beschluss des Bezirksgerichtes M vom 11. Juni 2001 entstandenen Flugkosten iHv 10.000 S (726,73 €) aus rechtlichen Gründen nicht entziehen konnte und dass diese Kosten dem Bw zwangsläufig erwachsen sind. Die Flugkosten iHv 10.000 S (726,73 €) sind daher – unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG 1988) – als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

3. Alleinerzieherabsetzbetrag 2001

Da der Bw im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 22. April 2009 seine Berufung bezüglich des Alleinverdienerabsetzbetrages zurückgenommen hat, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in Punkt 1 der Berufungsentscheidung vom 27. März 2007, GZ RV/0092-W/05 verwiesen.

4. Unterhaltsabsetzbetrag 2001 bis 2003

Da der Bw im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 22. April 2009 seine Berufung bezüglich des Unterhaltsabsetzbetrages zurückgenommen hat, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in Punkt 2 der Berufungsentscheidung vom 27. März 2007, GZ RV/0092-W/05 verwiesen.

5. Ermittlung der Einkommensteuer für 2001

Bei der Ermittlung des Steuersatzes wurden zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach war anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, wurde der Tarif daher auf das im Bescheid ausgewiesene Einkommen (unter Hinzurechnung der steuerfreien Bezüge) von 163.225 S (11.862,02 €) angewendet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 30. April 2009