

GZ. RV/0446-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

- 1) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2001 werden als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2002 verwiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1999 bis 2001 ua. Unterhaltsleistungen im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung seiner Kinder in Höhe von 172.405,00 S (1999), 79.836,42 S (2000) und 5.645,56 € (2001) als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Neben einem im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung der Tochter stehenden Betrag von 56.000,00 S (7 Monate x 8.000,00 S) im Jahr 1999 resultieren die angeführten Beträge aus der Rückzahlung eines Kredites, der in den Vorjahren für die Finanzierung der auswärtigen Berufsausbildung der Kinder aufgenommen wurde.

Das Finanzamt ließ die im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung der Kinder des Berufungsführers geltend gemachten Beträge in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2001, mit Ausnahme des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 im Jahr 1999 (12.000,00 S), außer Ansatz.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 erhobenen Berufungen beantragte der Berufungsführer wiederum die Berücksichtigung der tatsächlich im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung der Kinder angefallenen Unterhaltsleistungen. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 erhobenen Berufung beantragte er weiters die Erhöhung der für die Einschleifung des allgemeinen Absetzbetrages bzw. der Topfsonderausgaben maßgeblichen Einkommensgrenzen. Begründend führte er zusammengefasst aus, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17.10.1997, G 168/96, im Einzelnen angeführte Bestimmungen des EStG 1988 betreffend die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen als verfassungswidrig erkannt habe und mit Erkenntnis vom 28.11.1997, B 426/97, seinen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 wegen Anwendung verfassungswidriger Bestimmungen aufgehoben habe. Der Verfassungsgerichtshof habe dabei ausdrücklich seine Gesamtmehraufwendungen, also die laufenden Mehraufwendungen und die Kreditrückzahlungen, als besondere Unterhaltsaufwendungen, die auch den Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 erfüllten, anerkannt. Der Gesetzgeber habe es nicht nur verabsäumt, auch die gleichheitswidrigen Normen betreffend auswärtige Berufsausbildung zu sanieren, sondern er habe die Situation für Alleinverdiener sogar noch verschlimmert, werde bei der Verminderung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 bei einem Einkommen ab 200.000,00 S doch weder auf die Unterhaltpflicht gegenüber der Ehegattin noch auf jene gegenüber den Kindern Bedacht genommen. Ähnliches gelte bei den Topfsonderausgaben.

Auch im Erkenntnis vom 30.11.2000, B 1340/00, betone der Verfassungsgerichtshof, dass die neu geregelte Familienbesteuerung nur deshalb verfassungsrechtlich unbedenklich sei, weil die gewöhnlichen Unterhaltsleistungen für ein Kind mit den deutlich angehobenen Transferleistungen abgegolten seien und die Berücksichtigung atypischer Aufwendungen (zB Rückzahlungen von Krediten, mit denen in Zeiten der verfassungswidrig geregelten Familienbesteuerung die auswärtige Berufsausbildung der Kinder habe finanziert werden müssen) in den durch § 34 EStG 1988 gezogenen Grenzen als außergewöhnliche Belastung zusätzlich möglich sei. Da er in den Jahren 2000 und 2001 keine Transferleistungen im Zusammenhang mit der Unterhaltsbelastung bezogen habe und daher die außergewöhnliche Belastung nicht durch Transferzahlungen abgegolten sei, müssten die Kreditrückzahlungen nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes steuerlich berücksichtigt werden.

Nach Ergehen einer hinsichtlich des Jahres 1999 abweislichen und hinsichtlich des Jahres 2000 insoweit teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung, als eine Rechtsschutzversicherungsprämie im beantragten Ausmaß als Betriebsausgabe und der Kirchenbeitrag im nach § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vorgesehenen Höchstmaß als Sonderausgabe Berücksichtigung fand, hat der Berufsführer jeweils die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 hat das Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Nach der Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates sind die jeweiligen Außenstellen für sämtliche dem unabhängigen Finanzsenat durch Abgabenvorschriften übertragenen Aufgaben hinsichtlich der im jeweiligen Bundesland gelegenen Finanzämter (Finanzlandesdirektion) zuständig. Da sich sämtliche Mitglieder der somit zuständigen Außenstelle Salzburg für befangen erklärt haben und eine Entscheidung durch ein Organ der Außenstelle Salzburg daher nicht möglich war, ist nach der Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates die Außenstelle Feldkirch zur Entscheidung über die strittige Angelegenheit berufen. Derartige der Außenstelle Feldkirch übertragene Berufungsfälle fallen nach der Geschäftsverteilung in die Zuständigkeit des Senates 5.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988, BGBl. I Nr. 79/1998, sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten. Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, können nach der im Verfassungsrang stehenden Bestimmung

des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, außer es handelt sich um Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500 S pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die Frage der beim Berufsführer steuerlich zu berücksichtigenden Unterhaltsleistungen war auch in den Vorjahren strittig und bereits mehrfach Gegenstand höchstgerichtlicher Verfahren. Infolge einer vom Berufsführer gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 20.11.1997, 147-GA3BK-DVi/94 und 106-GA7BK-DVi/96, erhobenen Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof hat dieser den angefochtenen Bescheid, soweit er die Einkommensteuer 1995 zum Gegenstand hatte, mit Erkenntnis vom 28.11.1997, B 426/97, wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes aufgehoben. Im fortgesetzten Verfahren hat die Finanzlandesdirektion für Salzburg den als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden laufenden Unterhalt nach der im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17.12.1997, G 168/96, angesprochenen "Prozentsatzmethode" ermittelt; die Mehraufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung der Kinder wurden wie in dem vom Verfassungsgerichtshof aufgehobenen Bescheid mit dem nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 vorgesehenen Pauschbetrag berücksichtigt. Die gegen diesen Bescheid ua. wegen der Nichtberücksichtigung der tatsächlichen Unterhaltsleistungen einschließlich der Kreditrückzahlungen wiederum erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/15/0115, als unbegründet abgewiesen.

Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/15/0100, das die Einkommensteuer 1996 zum Gegenstand hatte, die Nichtberücksichtigung über den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 hinausgehender Unterhaltslasten bestätigt, nachdem der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 24.6.1998, B 3172/97, unter Hinweis auf die die frühere Rechtslage sanierende Wirkung des aufhebenden Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 17.10.1997, G 168/96, abgelehnt hatte. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen würden und § 34 Abs. 8 EStG 1988 eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltpflicht treffe, die durch die auswärtige Berufsausbildung entstünden. Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 erfolge die steuerliche Berücksichtigung dieser Mehraufwendungen -

unabhängig davon, wann diese (allenfalls fremdfinanzierten) Mehraufwendungen bezahlt würden - durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung. Eine einkommensmindernde Berücksichtigung des laufenden Unterhaltes an das Kind, für das Familienbeihilfe bezogen werde, erfolge nicht, und zwar im Hinblick auf die durch § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 angeordnete Abgeltung im Wege der Familienbeihilfe (und gegebenenfalls des Kinderabsetzbetrages). Das gelte auch dann, wenn die Unterhaltsleistungen zunächst fremdfinanziert worden seien. Die vom Gesetzgeber getroffene Regelung nehme auf allfällige Mehraufwendungen, die wegen der Fremdfinanzierung anfielen, keine Rücksicht. Im Rahmen der pauschalierenden Regelung erhalte der Steuerpflichtige, der Unterhaltsleistungen fremdfinanziere, keine weiter gehende steuerliche Entlastung als derjenige Steuerpflichtige, der Unterhaltsleistungen mit eigenen Mitteln bestreite.

Vor diesem Hintergrund konnte den gegenständlichen Berufungen bezüglich der Unterhaltsleistungen kein Erfolg beschieden sein.

Daran vermögen nach Überzeugung der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch die vom Berufungsführer eingewendeten Ausführungen im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30.11.2000, B 1340/00, wonach der Gerichtshof die in § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 getroffene Anordnung, dass Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag "abgegolten" seien, so verstehe, dass die von der Verfassung geforderte steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen für den Regelfall durch die genannten Transferleistungen erfolge bzw. erfolgen solle und die Berücksichtigung atypischer Aufwendungen in den durch § 34 EStG 1988 gezogenen Grenzen als außergewöhnliche Belastung zusätzlich möglich sei, nichts zu ändern.

Abgesehen davon, dass der Verfassungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Neuregelung der Familienbesteuerung, wie sie durch das sogenannte Familienpaket 2000, BGBl. I Nr. 79/1998, vorgenommen wurde, gehegt hat und er hat damit bestätigt hat, dass die genannten Transferleistungen mit der aus der Nichtabzugsfähigkeit des Kindesunterhaltes resultierenden Steuermehrbelastung aufgerechnet werden dürfen, stellen die infolge einer auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes erwachsenen Mehraufwendungen gerade solche besonderen Aufwendungen dar, die, wenn auch in den durch § 34 Abs. 8 EStG 1988 vorgegebenen Grenzen, zusätzlich zu den nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 als abgegolten anzusehenden Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können, sodass insoweit auch dem vom Verfassungsgerichtshof dieser Bestimmung beigemessenen Verständnis Rechnung getragen wird. Wie vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/15/0100, ausgeführt,

erfolgt die steuerliche Berücksichtigung dieser Mehraufwendungen jedoch ungeachtet des Zeitpunktes der Bezahlung durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung. Die Berücksichtigung darüber hinausgehender tatsächlicher Aufwendungen sieht das Gesetz hingegen nicht vor.

Soweit der Berufsführer die Berücksichtigung der Kreditrückzahlungen damit begründet, dass im Falle fehlender Transferzahlungen die Unterhaltsleistungen nicht als abgegolten angesehen werden könnten, lässt er außer Acht, dass die Kinder die in Rede stehenden Transferleistungen, solange sie in Ausbildung standen, bezogen haben, und die Unterhaltsleistungen somit bereits durch diese Transferleistungen abgegolten wurden. Sind die Unterhaltsleistungen im Zeitraum des Bezuges der Transferleistungen aber als abgegolten anzusehen, kann eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung auch nicht durch den aufgrund der Fremdfinanzierung zeitlich verzögerten Abfluss erwirkt werden, käme es im Falle der vom Berufsführer begehrten Berücksichtigung der Kreditrückzahlungen insoweit doch zu einer nochmaligen Berücksichtigung solcher Unterhaltsleistungen. Während solche Leistungen im Falle der Eigenfinanzierung durch die Transferleistungen als abgegolten anzusehen wären, könnten sie im Falle der Fremdfinanzierung entsprechend der Vorgangsweise des Berufsführers in der tatsächlichen Höhe berücksichtigt werden. Ein solches Ergebnis kann nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz aber weder dem Gesetzgeber zugesonnen werden, noch der Intention des Verfassungsgerichtshofes entsprechen. Überdies ist die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 ausgeschlossen.

Der betreffend das Jahr 1999 begehrten Erhöhung der für die Einschleifregelung bzw. den Wegfall des allgemeinen Absetzbetrages bzw. der Topfsonderausgaben maßgeblichen Einkommensgrenzen steht allein schon der klare und unzweifelhafte Inhalt der Bestimmungen des § 33 Abs. 3 EStG 1988 bzw. des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entgegen.

Soweit der Berufsführer die Verfassungswidrigkeit der angewandten Normen, insbesondere des § 34 Abs. 8 EStG 1988 bzw. des § 33 Abs. 3 EStG 1988 und des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anklingen lässt, ist darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung der angewendeten einfachgesetzlichen Regelungen auf ihre Verfassungskonformität allein dem Verfassungsgerichtshof obliegt.

Zusammengefasst konnte dem Berufsführer daher entsprechend der Vorgangsweise des Finanzamtes betreffend das Jahr 1999 nur der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 im beantragten Ausmaß gewährt werden. Die Berücksichtigung der vom Berufsführer in den

Streitjahren geltend gemachten tatsächlichen Mehraufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung der Kinder kam im Hinblick auf die anzuwendende Rechtslage demgegenüber nicht in Betracht. Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2001 waren daher als unbegründet abzuweisen. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 war im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, 4. September 2003