



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RW, geb. XYXY, wohnhaft in XXXX, vom 19. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 27. September 2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben (€)

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Braunau Ried Schärding hat in seinem Einkommensteuerbescheid 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) das Einkommen des Berufungswerbers (im Folgenden kurz: Bw) im Jahr 2009 mit € 21.716,51 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. übermitteltem Lohnzettel der A GmbH € 22.475,26 abzüglich Pauschbetrag für Werbungskosten € 132,00 = Gesamtbetrag der Einkünfte € 22.343,26; davon abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben € 60,00 und Kirchenbeitrag € 126,75 sowie Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs.1 EStG 1988 € 440,00) festgestellt und hievon gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer mit € 3.911,53 errechnet. Nach Abzug der Absetzbeträge (Alleinverdienerabsetzbetrag € 669,00, Verkehrsabsetzbetrag € 291,00 und

Arbeitnehmerabsetzbetrag € 54,00) und Zurechnung der auf sonstige Bezüge entfallenden Steuer (€ 210,85) ergebe sich eine Einkommensteuer von € 3.108,38 bzw.- unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer (€ 3.340,70)- eine Abgabengutschrift iHv € 232,32. Laut Begründung hätten zum Einen die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei (€ 702,00), wegen Nichtübersteigens der Selbstbehaltsgrenze von € 1.809,55 nicht und zum Anderen die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als die Beweismittel hierfür vorgelegen seien.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid ist mit Eingabe vom 19.10.2011 fristgerecht Berufung erhoben worden, worin die Berücksichtigung der Sonderausgaben und Werbungskosten beantragt wird, dies unter Hinweis auf die (nunmehr vorgelegten) Unterlagen:

- 1.) zu KZ. 722 (Fortbildungskosten): € 2.200,00, und zwar unter Anschluss einer an Frau MW, XXXX, adressierten Zahlungsbestätigung des Wirtschaftsförderungsinstituts vom 17.10.2011 über die von der Genannten für die Veranstaltung „Fachakademie Konstruktion & Produktdesign 1 (25.9.2009 bis 6.2.2010 in Salzburg)“ entrichtete Teilnahmegebühr iHv € 2.200,00;
- 2.) zu KZ. 721 (Reisekosten): € 960,96, und zwar für 26 Kurstage im Jahr 2009 (für die von Frau MW pro Tag jeweils zurückgelegte Strecke G - S im Ausmaß von je 88 km (= 2.288 km) x € 0,42 ;
- 3.) zu KZ. 719 (Arbeitsmittel): € 865,00, und zwar für Aufwendungen (Anschaffungskosten) für ein von Frau MW (lt. Rechnung der Fa. M GmbH, Braunau, vom 16.11.2009) gekauftes Notebook;
- 4.) zu KZ. 455 (Personenversicherungen): € 544,56, und zwar Prämien für Unfallversicherung (D- Versicherung);
- 5.) zu KZ. 456 (Wohnraumschaffung): € 2.389,30, und zwar 2 Rechnungen der IL vom 31.8.2009 über € 2.000,40 (Pflaster) und vom 28.9.2009 über € 388,99 (Bodenplatten). Das Finanzamt Braunau Ried Schärading hat zu dieser Berufung am 28.10.2011 gem. § 276 BAO eine Berufungsvorentscheidung erlassen, in der es in Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 27.9.2011 das Einkommen des Bw im Jahr 2009 mit € 21.043,02 feststellte, und zwar unter (nunmehriger) Berücksichtigung von Sonderausgaben iHv (zusammen) € 860,24 (davon ein Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen und Wohnraumschaffung iHv € 733,49). Daraus errechnete das Finanzamt eine Einkommensteuer (nach Abzug der Absetzbeträge) von € 2.862,55, woraus sich eine Abgabengutschrift von € 245,83 ergab. Begründet wurde diese (dem Berufungsbegehren teilweise stattgebende) Entscheidung einerseits bezüglich der Nichtberücksichtigung der

Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen mit dem Nichterreichen der Selbstbehaltsgrenze von € 1.762,41 und andererseits bezüglich der geltend gemachten Werbungskosten mit dem Hinweis auf die Tatsache, dass es sich bei den (belegten) Aufwendungen nicht um solche, die zur Erwerbung, Erhaltung oder Sicherung der eigenen Einnahmen getätigt worden sind, handle, sondern um Ausgaben und Aufwendungen für Angehörige (Ehepartnerin), was eine Berücksichtigung als Werbungskosten ausschließe.

Daraufhin beantragte der Bw am 7.11.2011 (sinngemäß), seine Berufung der zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und ergänzte darin sein bisheriges Rechtsmittelvorbringen dahingehend, dass er nunmehr ersuche, die für seine Ehegattin zu KZ. 719 bis 722 geltend gemachten Ausgaben (insgesamt € 4.025,96) als sonstige außergewöhnliche Belastungen (KZ. 735) zu berücksichtigen, da seine Ehegattin kein eigenes Einkommen habe und daher er die in Rede stehenden Aufwendungen zur Gänze zu tragen habe, was seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erheblich beeinflusse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, wobei diese bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind. Dies bedeutet, dass Werbungskosten nur dann vorliegen, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht (siehe Doralt, EStG, Tz. 33 zu § 16).

Da im vorliegenden Fall die zu den KZ. 722 (Fortbildungskosten), 721 (Reisekosten) und 719 (Arbeitsmittel) geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben nach dem unbestrittenen (und auch durch die vorgelegten Unterlagen belegten) Sachverhalt nicht im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Bw (als Steuerpflichtigen) steht, sondern mit der seiner Ehefrau MW, ist, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 28.10.2011 zum Ausdruck gebracht, die Anerkennung der oberwähnten Beträge als Werbungskosten des Bw von vornherein ausgeschlossen.

Was das im Vorlageantrag vom 7.11.2011 enthaltene Begehren des Bw, die in Rede stehenden Beträge als ihn treffende außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuerermittlung 2009 zu berücksichtigen, anlangt, ist auf die geltende (nachstehend erläuterte) Rechtslage hinzuweisen:

Darnach sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs.2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, die folgende Voraussetzungen zu erfüllen haben: Sie müssen außergewöhnlich sein, sie müssen zwangsläufig erwachsen und sie müssen die wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf außerdem weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (§ 34 Abs.1 EStG 1988).

Das heißt, dass Ausgaben, die Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können, und zwar auch dann nicht, wenn sie als solche nicht oder nur beschränkt abzugsfähig sind (siehe Doralt, EStG, Tz.9 zu § 34, und VwGH vom 24.11.1999, 94/13/0255), weil es hier auf die Zuordnung dem Grunde nach ankommt: Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ist daher auch dann ausgeschlossen, wenn Ausgaben (Aufwendungen), die dem Grunde nach zu einer der obgenannten Ausgabenkategorie (Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, Sonderausgaben) gehören, nicht oder nur zum Teil steuerlich wirksam geworden sind.

Abgesehen von diesem (sich aus dem sog. „Subsidiaritätsprinzip“ des § 34 Abs.1 letzter Satz EStG 1988 ergebenden) Ausschlussgrund (siehe dazu auch UFS vom 26.6.2007, RV/1912-W/06) der in Rede stehenden Aufwendungen auf Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung für den Bw -diese sind dem Grunde nach zwar Aufwendungen für Aus- bzw. Fortbildungs- oder Umschulungsmaßnahmen und somit Werbungskosten iSd § 16 Abs.1 Z.10 EStG 1988, können aber von den vom Bw im Jahr 2009 (aus nichtselbständiger Arbeit) erzielten Einkünften nicht abgezogen werden, weil sie weder im Zusammenhang mit der von ihm ausgeübten oder mit einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen noch für eine ihn betreffende umfassende, auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs abzielende Umschulungsmaßnahme aufgewendet wurden- erfüllen sie nicht die im § 34 Abs.1 Z.2 und Abs.3 EStG 1988 normierte Voraussetzung, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst: Dies ist dann der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, wobei unter tatsächlichen Gründen Ereignisse zu verstehen sind, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen (zB eigene Krankheitskosten; vgl. VwGH vom 2.3.1993, 93/14/0018). Hingegen kann Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen nur aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen erwachsen, wobei im Fall, dass eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht erwächst, diese bereits bei deren Übernahme das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen muss (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen, vgl. VwGH vom 23.5.1996, 95/15/0018). So kann beispielsweise nicht einmal aus der ehelichen Beistandspflicht nach § 90 ABGB eine rechtliche Verpflichtung zur Abstattung von Verbindlichkeiten des Ehepartners (siehe VwGH vom 16.12.1999, 97/15/0126, betr. Abwendung einer Insolvenzgefahr) abgeleitet werden. Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur im Verhältnis zu anderen Personen erwachsen; eine solche sittliche Verpflichtung kommt in

erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 BAO) oder dem Lebensgefährten (VwGH vom 13.5.1986, 86/14/0004) in Betracht, liegt aber nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erscheint; es reicht nicht aus, wenn sich lediglich der Steuerpflichtige zur Tötigung der Aufwendungen sittlich verpflichtet fñhlt; ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich versttndlich, wñnschens- oder lobenswert erscheinen mag (VwGH 26.11.1997, 95/13/0146) oder eine ungñnstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll (VwGH vom 23.5.1996, 95/15/0018), sondern es kommt darauf an, ob der Steuerpflichtige objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können.

Da im vorliegenden Fall eine solche Situation im bisherigen Verfahren weder angedeutet noch konkret aufgezeigt worden ist und demnach vom Unabhängigen Finanzsenat auch nicht angenommen zu werden braucht, bleibt als einzige (rechtliche) Schlussfolgerung aus dem Berufungsvorbringen des Bw, dass er die in Rede stehenden Ausbildungsaufwendungen (sowie die damit im Zusammenhang stehenden Reisekosten und Aufwendungen für Arbeitsmittel) für seine Ehegattin im Rahmen seiner ihr gegenüber bestehenden (laufenden) Unterhaltspflicht getätigt hat. Diesbezüglich bestimmt allerdings der § 34 Abs.7 EStG 1988, dass laufende Unterhaltszahlungen an den Ehegatten nicht abzugsfähig sind (vgl. Doralt, EStG, Rz. 43 und 56 zu § 34, sowie VwGH vom 23.3.1999, 98/14/0133, und VfGH vom 17.10.1997, G 168/96: Darnach sind Unterhaltspflichten gegenüber dem Ehegatten nicht zu berücksichtigen, und zwar selbst dann nicht, wenn eine rechtliche Verpflichtung- beispielsweise auf Grund einer Notsituation- zur Leistung besteht, ebenso wenig wie zum Einen eine sittliche Pflicht besteht, der Ehegattin (zB durch Übernahme von Sicherheiten) die Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit zu ermöglichen (vgl. VwGH vom 23.3.1999, 98/14/0133), oder zum Anderen eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung des einen Ehepartners aus dem Gesetz ableitbar ist, für die Studienkosten des anderen Ehepartners aufzukommen (VwGH vom 9.11.1977, 2241/77; vgl. auch Hofstätter/Reichel; EStG 1988, III., Kommentar (Fuchs), S.9 zu § 34).

Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang noch auf den Grundsatz hinzuweisen, dass Unterhaltsleistungen für den (nicht erwerbstätigen) Ehepartner (§ 106 Abs.3 EStG 1988) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs.4 z.1 EStG 1988) abgegolten sind (vgl Doralt, EStG, Rz.58 bis 60).

In Ansehung dieser Rechtslage steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass die berufsgegenständlichen, vom Bw geltend gemachten Aufwendungen iHv insgesamt € 4.025,96, die er für die Ausbildung seiner Ehegattin getätigt hat, bei der Bemessung der

Einkommensteuer 2009 weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Es war daher über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Dezember 2011