



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Heinz Jürgen Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufungen des Bw, Ort1, Adr1, vom 18. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch ADir. BK, jeweils vom 18. Jänner 2010 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und 2008 und b) Einkommensteuer 2007 und 2008 nach der am 29. November 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

a) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

b) Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 (Sachbescheide) 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 diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2007 und 2008 als Angestellter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Strittig ist, ob die vom Finanzamt vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Einkommensteuer 2007 und 2008 den gesetzlichen Vorgaben entspricht. Darüber hinaus steht die Höhe der in den beiden angefochtenen Sachbescheiden ausgewiesenen Pauschbeträge für auswärtige Berufsausbildung (§ 34 Abs. 8 EStG) in Streit.

Aktenkundig ist, dass die Ehe des Bw. mit Gc im Jahre 2005 einvernehmlich geschieden wurde. In dem vor dem Bezirksgericht X abgeschlossenen Scheidungsvergleich vom 17. März 2005, Gz 123, wurde die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse vereinbart. Weiters wurden darin Regelungen in Bezug auf Unterhaltspflichten des Bw. gegenüber seinen beiden in Ausbildung stehenden Kindern Ch und Ka K festgelegt. Konkret verpflichtete sich der Bw. in Pkt. III der besagten Vereinbarung für den Unterhalt seines im Zeitpunkt der Scheidung bereits volljährigen Sohnes Ch K, geb. am T/M/.1983, welcher an der Universität Y Geographie und Sport studierte, bis zu dessen Selbsterhaltungsfähigkeit aufzukommen. Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung wurde nicht genannt, sondern wurde allgemein auf den „gesetzlichen Unterhaltsanspruch“ verwiesen. Für seine im Zeitpunkt der Scheidung noch minderjährige und dem Haushalt der Kindesmutter Gc zugehörige Tochter Ka K, geb. am T./M./.1988, verpflichtete sich der Bw. beginnend mit 1. April 2005 einen monatlichen Unterhaltsbetrag in Höhe von € 500,- zu Handen der Kindesmutter zu bezahlen. Auch sollte die Familienbeihilfe sowohl für Ch als auch für Ka weiterhin an die Kindesmutter zur Auszahlung gelangen.

In Pkt. II des Scheidungsvergleiches wurde zudem festgelegt, dass beide Antragsteller (Bw. und Gc) wechselseitig auf jedweden Unterhalt, und zwar auch für den Fall geänderter Umstände, verzichten.

In den Steuererklärungen 2007 und 2008 beantragte der Bw. die steuerliche Berücksichtigung des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung nach § 34 Abs. 8 EStG für Ch im Ausmaß von 12 Monaten (2007: Jänner bis Dezember 2007) bzw. 8 Monaten (2008: Jänner bis August 2008). Für die Tochter Ka wurde der genannte Pauschbetrag für die Zeit von September bis Dezember 2007 (4 Monate) bzw. Jänner bis Dezember 2008 (12 Monate) beantragt. Das Ausmaß der Kostentragung wurde vom Bw. in den jeweiligen Streitzeiträumen für beide Kinder mit je 100% angegeben.

In den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 (bzw. in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer 2007) anerkannte das Finanzamt die beantragten Pauschbeträge dem Grunde nach, kürzte diese allerdings ihrer Höhe nach ein. In der zum Einkommensteuerbescheid 2007 ergangenen Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde aus:

"Bei der Ermittlung der als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Kosten des auswärtigen Studiums Ihrer Kinder Ch und Ka war vom Verhältnis Ihrer zivilrechtlichen Nettoeinkünfte (*Anm.: gemeint wohl Nettoeinkommen*) zu denen Ihrer geschiedenen Gattin auszugehen. Dieses Verhältnis beträgt im Jahr 2007 gerundet 70% : 30% zu Ihren Gunsten. Es war daher ein Betrag von € 924,00 im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung ihres Sohnes (70% von € 1.320,00 für 12 Monate) und ein Betrag von € 231,00 im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsbildung Ihrer Tochter Ka (Beginn Oktober 2007, 70% von € 330,-) zu berücksichtigen."

Der gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. November 2008 eingebrachten Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2008 Folge gegeben und wurde der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als dass der Pauschbetrag für Ka für die Dauer von vier Monaten (September bis Dezember 2007) gewährt wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 wurden die begehrten Pauschbeträge vom Finanzamt ebenso entsprechend dem zivilrechtlichen Nettoeinkommen der beiden Unterhaltsverpflichteten aufgeteilt. Sowohl der Einkommensteuerbescheid 2007 (Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2008) als auch der Einkommensteuerbescheid 2008 erwuchsen in Rechtskraft.

Spiegelbildlich dazu kürzte das Finanzamt im Zuge der Veranlagung von Gc die von ihr gleichfalls in vollem Ausmaß (beantragte Kostentragung: 100%) geltend gemachten Pauschbeträge nach § 34 Abs. 8 EStG für Ch und Ka und zuerkannte diese im Ausmaß von 30% (2007) bzw. 31% (2008). In der gegen diese Bescheide eingebrachten Rechtsmittel führte Gc aus, die von der Abgabenbehörde vorgenommene Aufteilung des Pauschbetrages im Verhältnis der Nettoeinkommen der Unterhaltsverpflichteten sei nicht sachgerecht, zumal sie wesentlich mehr an Unterhaltszahlungen erbracht habe, als es dem von der Behörde in Ansatz gebrachten Aufteilungsverhältnis entspräche.

Mit den jeweils am 22. Dezember 2009 zu den Geschäftszahlen RV/0709-K/08 und RV/0308-K/09 ergangenen Berufungsentscheidungen gab der Unabhängige Finanzsenat den Berufungen der Gc gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 teilweise Folge. Hinsichtlich der Tochter Ka wurde der begehrte Pauschbetrag zur Gänze zuerkannt. Begründet wurde diese Entscheidung mit dem Argument, dass der Kindesvater keinen Mehraufwand durch die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter gehabt hätte, zumal dieser vor Beginn ihres Studiums einen Unterhaltsbetrag von € 500,- monatlich, nach Studienbeginn einen

verminderten Unterhalt in Höhe von lediglich € 350,- geleistet habe. Was den Pauschbetrag für Ch anbelangt, so ging der erkennende Senat von der tatsächlich im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung (nachgewiesenen) Kostentragung durch die beiden unterhaltpflichtigen Elternteile aus. Konkret wurde in den zitierten Berufungsentscheidungen ausgeführt, dass die durchschnittliche monatliche Unterhaltsleistung von Gc an Ch € 668,- (2007) bzw. € 560,- (im Zeitraum Jänner bis Mai 2008) betragen habe, indessen vom geschiedenen Gatten in denselben Referenzzeiträumen Unterhaltszahlungen in Höhe von monatlich € 400,- (2007 und 2008 gleichbleibend) erbracht worden seien. Das prozentuelle Verhältnis der vom Bw. und seiner geschiedenen Gattin tatsächlich erbrachten Zahlungen wurde auf den Pauschbetrag angewendet und zuerkannte der Senat bei Gc 63% (2007) und 58% (2008) des Pauschbetrages für Ch K.

Aufgrund dieser beiden in Rechtskraft erwachsenen Berufungsentscheidungen nahm das Finanzamt beim Bw. die Einkommensteuerverfahren 2007 und 2008 auf Grundlage des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf.

In den nunmehr auf Grundlage der Wiederaufnahmbescheide erlassenen Sachbescheiden (Einkommensteuer 2007 und 2008) brachte das Finanzamt beim Bw. einen gekürzten Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG in Höhe von € 488,40 (2007) bzw. € 231,00 (2008) in Ansatz. In der Bescheidbegründung betreffend 2007 hielt die Behörde dazu fest:

"Laut Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.12.2009, GZ. RV/709-K/08, wurde sachverhaltsmäßig festgestellt, dass Sie ab Beginn des Studiums Ihrer Tochter im September 2007 tatsächlich nicht nur keine höheren Unterhaltsleistungen als vorher, sondern sogar lediglich niedrigere Zahlungen geleistet haben. Damit ist klargestellt, dass Sie die mit Beginn des auswärtigen Studiums einhergehenden Aufwendungen gar nicht – auch nicht anteilig – tragen konnten. Mangels Tragung der durch die auswärtige Berufsausbildung bedingten Mehrkosten steht Ihnen der Pauschbetrag nicht – auch nicht anteilmäßig – zu.

Im Falle der auswärtigen Berufsausbildung Ihres Sohnes wurde festgestellt, dass beide Elternteile über ihre gesetzliche Unterhaltpflicht hinaus finanzielle Zuwendungen an den Sohn erbracht hatten, welche auch der Abdeckung der Mehrkosten für die auswärtige Berufsausbildung gedient hatten. Der Senat erachtete es daher als sachgerecht, den Pauschbetrag im prozentuellen Verhältnis der geleisteten Unterhaltszahlungen (monatliche Zuwendung: € 400,00/Vater und rund € 668,00/Mutter) gerundet mit 37:63 (Vater:Mutter) zu berücksichtigen."

Im Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides 2008 wurde ebenso festgehalten, dass hinsichtlich der Tochter Ka für den Bw. keine Mehraufwendungen infolge der auswärtigen Berufsausbildung dieses Kindes entstanden seien. Hinsichtlich der Unterhaltsleistungen betreffend Ch K wurde ausgeführt, dass eine Aufteilung des bis Mai 2008 (Studienende) zustehenden Pauschbetrages im Verhältnis der geleisteten Unterhaltszahlungen (monatliche Zuwendung: € 400,00/Kindesvater und € 560,00/Kindesmutter) vorgenommen worden sei.

Damit würde das Aufteilungsverhältnis in Bezug auf diesen Pauschbetrag 42:58 (KV:KM) betragen.

In den beiden gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 gerichteten Berufungen wandte der Bw. ein, dass die ursprünglich abgeschlossene Unterhaltsvereinbarung für seine damals noch minderjährige Tochter nur bis zu ihrer Volljährigkeit (September 2006) gegolten hätte. Überdies sei diese unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Ka kein eigenes Einkommen erziele, abgeschlossen worden. Ka beziehe jedoch seit November 2005 ein geringfügiges regelmäßiges Einkommen von monatlich durchschnittlich € 390,00. Eine Neuberechnung unter Berücksichtigung ihres Eigeneinkommens ab 1. Oktober 2006 würde nunmehr für Ka einen monatlichen Unterhaltsanspruch von € 193,00 bzw. € 227,00 (ab Vollendung des 19. Lebensjahres) ergeben. Tatsächlich habe er ab dem 1. Oktober 2006 einen Betrag von € 350,00 pro Monat bezahlt. Seine Tochter habe im April 2007 gegen ihn, und zwar rückwirkend ab Oktober 2006, eine Gehaltsexekution geführt. Im Zuge eines im August 2007 beim Bezirksgericht X abgeschlossenen Vergleiches habe er sich sodann verpflichtet, rückwirkend ab Oktober 2006, eine erhöhte Unterhaltszahlung von € 350,- pro Monat zu leisten. Ab Jänner 2009 leiste er einen freiwillig erhöhten Unterhaltsbetrag von € 365,00 (das seien 160% des gesetzlichen Anspruches von € 227,-) und ab Jänner 2010 zahle er – ebenso auf freiwilliger Basis – einen erhöhten Unterhaltsbetrag von € 380,00 monatlich.

Ein gesetzlicher Anspruch auf Geldunterhalt bestehe für ein Kind allerdings nur von dem Elternteil, der nicht im gemeinsamen Haushalt mit dem Kind lebe. Der Elternteil, dessen Haushalt das (auch volljährige) Kind zugehörig sei, hätte keine monetären Leistungen zu erbringen, sondern beschränke sich dessen Unterhaltpflicht vielmehr auf die Erbringung von Sachleistungen, wie Verpflegung, Haushaltsführung, etc.

Was die Unterhaltsverpflichtung gegenüber seinem im Zeitpunkt der Scheidung bereits volljährigen Sohn Ch anlange, so habe er seinerzeit vereinbart, einen Betrag in Höhe von € 300,00 zuzüglich der anerlaufenen Heimkosten in Höhe von € 226,-, insgesamt daher € 526,00 monatlich, zu bezahlen. Sein Sohn habe allerdings seit März 2003 ein geringfügiges regelmäßiges Einkommen von durchschnittlich € 350,00 pro Monat bezogen. Da der Studienerfolg von Ch ab Oktober 2006 nicht mehr ordentlich gewesen sei, sei die Familienbeihilfe seitens des Finanzamtes ab diesem Zeitpunkt auch nicht mehr gewährt worden. Eine Neuberechnung unter Berücksichtigung des Eigeneinkommens von Ch habe einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch in Höhe von € 227,00 ergeben. Zur Leistung dieses gesetzlichen Unterhaltes habe er sich auch im Scheidungsvergleich vom 17. März 2005 dem Grunde nach verpflichtet. Ch habe im Jahre 2006 die Ausmittelung seines

Unterhaltsanspruches durch das Familiengericht beantragt. Im Zuge eines im August 2006 abgeschlossenen gerichtlichen Vergleiches habe er (Bw.) sich verpflichtet, ab Juni 2006 einen erhöhten Unterhaltsbetrag von € 400,00 im Monat zu leisten. Sein Sohn Ch habe im April 2007 eine Gehaltsexekution rückwirkend ab März 2007 gegen ihn geführt. Im Zuge eines im Exekutionsverfahren abgeschlossenen Vergleiches habe er (Bw.) sich verpflichtet, rückwirkend ab Oktober 2006 die bisherige, freiwillige erhöhte Unterhaltszahlung von monatlich € 400,00 bis hin zum Ende des Studiums zu leisten. Sein Sohn Ch habe sein Studium zwar im Mai 2008 abgeschlossen, bis zum Eintritt seiner Selbsterhaltungsfähigkeit, welche infolge Anstellung als Lehrer ab September 2008 gegeben gewesen sei, habe er (Bw.) weiterhin Alimentationsleistungen erbracht.

Zusammenfassend habe er in den strittigen Zeiträumen an seine beiden Kinder nachstehende Unterhaltsbeträge geleistet:

	2007	2008
Ka	€ 4.200,00 (350 p.M. x 12 Monate)	€ 4.200,00 (350 p.M. x 12 Monate)
Ch	€ 4.800,00 (400 p.M. x 12 Monate)	€ 3.200 (400 p.M. x 8 Monate)

Ferner habe er für beiden Kinder bis Ende 2007 auch Prämien für eine Krankenzusatzversicherung bei der Uniqa Versicherung AG zur Einzahlung gebracht. Ab 2008 seien diese Prämienzahlungen über ausdrücklichen Wunsch seiner Kinder nicht mehr geleistet worden.

Der Bw. führte in seiner Berufungseingabe überdies ins Treffen, seine geschiedenen Gattin habe gegenüber der Behörde Zahlungsflüsse an die Kinder möglicherweise glaubhaft gemacht, der Verwendungszweck dieser Gelder sei allerdings nicht erkennbar. Ebenso wenig seien ihm die bezughabenden Belege vorgelegt worden. Seinen Informationen nach habe es sich bei den Zahlungen um Darlehen gehandelt. Er sei allerdings nicht imstande, anzugeben, ob eine Rückzahlung der Gelder erfolgt sei, oder ob die Darlehenszahlungen durch Novation in eine Schenkung umgewandelt worden seien. Die Behörde habe offenbar keine Vermögensdeckungsrechnung angestellt, sodass Mittelherkunft und Mittelverwendung der geleisteten Beträge nicht überprüft worden seien. Eine Übernahme von Unterhaltsleistungen aus dem Eigeneinkommen der Kindesmutter sei aufgrund ihrer geringen Pensionseinkünfte von rd. € 1.150,- pro Monat in Verbindung mit den hohen Fixkosten für das nach der Scheidung übernommene Einfamilienhaus samt PKW geradezu denkunmöglich und daher seines Erachtens nach zur Gänze auszuschließen. Eine behauptete Kostenübernahme für das auswärtige Studium von Ch und Ka K sei daher niemals aus dem Eigeneinkommen der Kindesmutter erfolgt, sondern lediglich aus nichtsteuerpflichtigen Sondereinnahmen. Allein schon aus diesem Grunde könne für die Kindesmutter keine außergewöhnliche Belastung im

Sinne von § 34 Abs. 8 EStG vorliegen. Es sei allerdings denkmöglich, dass die behaupteten Geldzahlungen der Kindesmutter an die beiden Kinder aus Vermögen geleistet worden seien, welches ihr im Wege der Schenkung und/oder Erbschaft (nach ihrer verstorbenen Mutter) zugekommen sei. Zahlungen solcher Art seien allerdings in Ermangelung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht als freiwillige Leistungen (Schenkungen) zu qualifizieren und würden aus diesem Grunde auch keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG darstellen. Die von ihm erbrachten Unterhaltsleistungen seien indes ausschließlich aus seinem laufenden Einkommen heraus getragen worden.

Der Bw. brachte weiters vor, dass die von ihm zur Vorlage gebrachten Beweismittel (Zahlungsbelege sowie Vergleichsaufstellungen) unmissverständlich erkennen ließen, dass er sehr wohl einen durch die auswärtige Berufsausbildung seiner Kinder verursachten erhöhten Unterhalt geleistet habe. Nachdem laut geltendem Unterhaltsrecht nur derjenige Elternteil, bei dem die Kinder nicht haushaltsgerechtig seien, zu Unterhaltszahlungen in Form von Geldleistungen verpflichtet sei und er diese Verpflichtung zumindest im Ausmaß von 160% erfüllt habe, begehrte er die vollinhaltliche Stattgabe seiner Berufungen. Die Behörde möge ihm antragsgemäß die ungetrimmten Pauschbeträge nach § 34 Abs. 8 EStG für seine beiden Kinder zuerkennen.

Weiters beantragte der Bw. die Vorlage der Überweisungsbelege betreffend die von seiner Exgattin an die gemeinsamen Kinder geleisteten Unterhaltszahlungen sowie die Überprüfung von Mittelherkunft und Mittelverwendung der von ihr geleisteten Beträge.

In dem seitens der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten finden sich nachstehende Urkunden:

- a) Der zur Gz 234 beim Bezirksgericht X am 9. August 2006 abgeschlossene Vergleich zwischen dem Antragsteller Ch K und dem Antragsgegner Bw. (Bw.). Mit diesem Vergleich verpflichtete sich der Antragsgegner ab 1. September 2006 einen monatlichen Unterhaltsbetrag an den Antragsteller in Höhe von € 400,00 zu erbringen. In der Vergleichsaufstellung wurde ausdrücklich festgehalten, dass dieser monatliche Betrag über dem gesetzlichen Unterhalt liegt;
- b) Aufstellung eines beim Bezirksgericht X am 2. August 2007 zur Gz. 345 abgeschlossenen Vergleiches zwischen dem Bw. als Oppositionskläger und Ka K als beklagte Partei. In diesem Vergleich verpflichtete sich der Bw. der Beklagten einen monatlichen Unterhaltsbetrag in Höhe von € 350,- im Voraus zu bezahlen;
- c) diverse Banküberweisungsbelege, welche dokumentieren, dass Unterhaltszahlungen des Bw. in der von ihm behaupteten Höhe tatsächlich erbracht wurden.

Im Zuge der am 29. November 2011 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wiederholte der Bw. seine bisherigen Ausführungen und betonte abermals, dass er aufgrund der auswärtigen Berufsausbildung seiner Kinder mehr an Unterhalt aufgebracht habe als er

gesetzlich zu leisten verpflichtet gewesen wäre. Die genannten Unterhaltsbeträge (€ 400,- für Ch und € 350,- für Ka) seien vom Familienrichter vorgeschlagen worden und hätten in den geschlossenen Vergleichen Eingang gefunden. Die von Seiten seiner geschiedenen Gattin behaupteten Unterhaltsbeträge würden aus dem Vermögen ihrer Mutter stammen und demnach keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Im Übrigen sei die Kindesmutter weder gesetzlich noch durch Gerichtsbeschluss dazu verhalten, Unterhalt an die beiden Kinder zu leisten und wäre diese bereits aufgrund der Höhe ihrer Pensionseinkünfte nicht dazu in der Lage, die von ihr angegebenen Beträge aus Eigenem zu tragen.

Der Bw. legte im Laufe der mündlichen Verhandlung eine Darstellung über die Berechnung des gesetzlichen Unterhaltsanspruches seiner Kinder vor. Daraus ist zu ersehen, dass der gesetzliche Unterhaltsanspruch von unterhaltsberechtigten Personen unter Berücksichtigung eines Eigeneinkommens in Höhe der Geringfügigkeitsgrenze € 179,- (für unter 19-jährige) bzw. € 225,- (für unter 28-jährige) beträgt. Über Befragen gab der Bw. zu Protokoll, dass der durch das auswärtige Studium seiner Kinder bei ihm verursachte Mehraufwand an Unterhalt sich auf monatlich ca. € 150,- (Kathrin) bzw. ca. € 170,- (Ch) belaufe. Diese Beträge würden sich aus der Differenz seiner tatsächlichen Unterhaltszahlungen und dem gesetzlichen Unterhaltsanspruch der Kinder unter Berücksichtigung von deren Eigeneinkommen ergeben. Die Amtsvertreterin replizierte, dass ein allfälliger Mehraufwand unter Zugrundelegung der Regelbedarfssätze etwa € 95,- pro Kind betrage. Der Bw. wandte ein, die Berufungsbehörde möge die von Seiten der Kindesmutter erbrachten monetären Leistungen insbesondere auch im Blickwinkel von freiwilligen Zuwendungen ohne Unterhaltscharakter prüfen.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde auch die geschiedene Gattin des Bw. zeugenschaftlich einvernommen. Diese gab über Befragen an, dass die strittigen in ihrer Auflistung ausgewiesenen Beträge an Unterhalt (€ 8.012,58 und € 6.368,22 für Ch sowie € 5.098,21 und € 4.915,76 für Ka) zum einen aus ihren Pensionseinkünften – diese bezifferte die Zeugin mit monatlich € 1.213,- netto – zum anderen aus Ersparnissen sowie aus Zuwendungen seitens ihrer Mutter stammten. Da ihr Exgatte seinen Verpflichtungen auf Unterhaltsleistung im Jahre 2007 nicht nachgekommen sei, sei sie dazu verhalten gewesen in Vorlage zu treten und die genannten Beträge an ihre Kinder zu überweisen. Als dann ihr Exgatte die ausständigen Beträge nachgezahlt habe, habe sie von einer Rückforderung der Beträge Abstand genommen. Die Zeugin gab weiters zu Protokoll, es sei zwar zutreffend, dass ihr Exgatte in den Berufungszeiträumen € 350,- monatlich an Unterhaltsleistungen für Ka erbracht habe, allerdings habe Ka allein an Mietzahlungen monatlich € 279,- aufzuwenden gehabt. Auch aus diesem Grunde habe sie finanziell einspringen müssen.

Die Amtsvertreterin beantragte die Abweisung der Berufungen. Der Bw. schränkte sein Berufungsbegehren auf die Anerkennung der Pauschbeträge auf das ursprüngliche, dh. vor Wiederaufnahme der Verfahren zuerkannte Ausmaß ein (Aufteilung bzw. Zuerkennung im Verhältnis der wirtschaftlichen Nettoeinkommen, dh. in Höhe von 70% für 2007 und 69% für 2008). Gleichzeitig begehrte der Bw. die Stattgabe seiner Berufungen im Sinnes des modifizierten Begehrens.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß der Bestimmung des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens ua. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dem Finanzamt gelangte das Ausmaß der von Gc an ihre Kinder erbrachten Geldleistungen erstmals im Zuge der am 9. Dezember 2009 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung betreffend die Einkommensteuerverfahren (ANV) 2005 bis 2008 (ha Gz RV/0709-K/08 und RV/0308-K/09) zur Kenntnis. In der genannten Verhandlung legte Gc erstmals auch konkrete Aufstellungen über die geleisteten Zahlungen vor bzw. wies den Zahlungsfluss belegmäßig nach. Gc konnte im Berufungsverfahren glaubhaft machen, dass die geleisteten (Unterhalts)Zahlungen weitaus höher ausfallen seien, als es dem Verhältnis ihres wirtschaftlichen Nettoeinkommens zu dem ihres Exgatten entsprechen würde.

Diese Umstände bzw. Tatsachen waren zum Zeitpunkt der Erlassung der an den Bw. gerichteten Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 12. Dezember 2008 und 13. August 2009 (sog. Erstbescheide) bereits existent, traten für das Finanzamt allerdings erst später, nämlich im Zuge der oben genannten Berufungsverhandlung vom 9. Dezember 2009 zutage. Damit sind diese als nova reperta zu qualifizieren, welche prinzipiell geeignet sind, eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO zu tragen. Da der von der Amtspartei angezogene Wiederaufnahmegrund auch geeignet ist, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen, liegt auch das Erfordernis der Entscheidungswesentlichkeit vor. Damit entspricht die vom Finanzamt vorgenommene Verfahrensmaßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO in Bezug auf die Einkommensteuer 2007 und 2008 den gesetzlichen Vorgaben.

Die Berufungen gegen die bekämpften Wiederaufnahmbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen.

b) Einkommensteuer 2007 und 2008

Strittig ist, wie die Aufteilung des Pauschbetrages nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zwischen den beiden Unterhaltspflichtigen (Bw. und Gc) zu erfolgen hat.

Zur vorliegenden Thematik ist in rechtlicher Hinsicht Nachstehendes festzuhalten:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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).

Als außergewöhnliche Belastung kommt lediglich eine Belastung des Einkommens in Betracht (*Doralt*, EStG11, § 34 Tz 26). Es wäre allerdings „überspitzt“, eine außergewöhnliche Belastung deshalb abzulehnen, wenn sie zwar im laufenden Einkommen Deckung findet, aber etwa aus der Veräußerung von Vermögen bestritten worden ist (*Doralt*, aaO., und VwGH 15.03.1988, [87/14/0071](#)). Gesetzliche Unterhaltsleistungen stellen für den Unterhaltspflichtigen grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung dar, welcher er sich bereits aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann. Allerdings behandelt das EStG derartige Lasten restriktiv. So ordnen die bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen an, dass Unterhaltsleistungen für Kinder grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag (für haushaltszugehörige Kinder) bzw. Unterhaltsabsetzbetrag (für nicht haushaltszugehörige Kinder) abgegolten sind ([§ 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988](#); vgl. auch *Doralt*, EStG 1988, § 34 Tz 57).

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten aufgrund der Spezialnorm des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch den Abzug eines Pauschbetrages von € 110,- pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG ist nicht schon aufgrund der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes zu gewähren. Es müssen durch die Ausbildung auch Mehraufwendungen entstehen, die jedoch nicht ziffernmäßig nachzuweisen sind (etwa VwGH 14.01.2003, 97/14/055). Durch den genannten Pauschbetrag sollen etwa Unterbringungs- und höhere Fahrtkosten abgedeckt werden (VwGH 22.12.2004, [2003/15/0058](#)), aber auch jene Aufwendungen, die aus der mangelnden Möglichkeit der Teilnahme der Kinder an den Familienmahlzeiten erwachsen (VwGH 31.05.2000, [2000/13/0075](#)).

Bei mehreren Unterhaltpflichtigen ist der Pauschbetrag sachgerecht zwischen den Anspruchsberechtigten aufzuteilen. Als sachgerecht gilt nach Ansicht des erkennenden Senates etwa eine Aufteilung nach dem Verhältnis der tatsächlichen Kostentragung für die auswärtige Berufsausbildung (vgl. diesbezüglich auch LStR 1999, Rz 878, sowie UFS vom 22.12.2009, RV/0709-K/08). Erforderlich ist allerdings, dass die Unterhaltpflichtigen die Unterhaltslasten im Wesentlichen aus ihrem laufenden Einkommen tragen bzw. aus Ersparnissen, welches aus laufendem Einkommen stammt, und nicht etwa aus Beträgen, die ihnen im Wege einer Schenkung oder sonstigen freigebigen Zuwendung von dritter Seite zugekommen sind. Darüber hinaus muss die Höhe des Unterhaltes innerhalb der Angemessenheitsgrenze, also jener Grenze, welche die zivilgerichtliche Judikatur als „Unterhaltsstopp“ bezeichnet und die das 2,5-fache des Regelbedarfes ausmacht, liegen, andernfalls der unangemessene Teil der Alimentation als Schenkung zu werten ist und bei der Aufteilung des Pauschbetrages außer Ansatz bleibt.

Gegenständlich lässt sich eine Zuordnung jener Unterhaltsteile, welche (ausschließlich oder zumindest im überwiegenden Ausmaß) der Tragung jener durch die auswärtige Berufsausbildung verursachten Kosten dienten, weder beim Bw. noch bei dessen geschiedener Gattin verlässlich vornehmen. Eine derartige Zuordnung wäre jedenfalls mit großen Unsicherheiten bzw. Unschärfen behaftet. So lassen sich etwa die bei Gc in ihrer Auflistung unter der Bezeichnung „Essen“ ausgewiesenen Positionen ebenso wenig im exakten Ausmaß der auswärtigen Berufsausbildung zuweisen, wie etwa jene als „Überweisung“ bezeichneten Beträge. Vice versa lässt sich auch beim Bw. nicht ermitteln, welche Teile des Unterhaltes tatsächlich der auswärtigen Berufsausbildung seiner Kinder gedient haben. Es kann nämlich nach Ansicht des erkennenden Senates nicht unterstellt werden, dass sämtliche über die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung hinausgehende Unterhaltsbeträge ausschließlich der Abdeckung von Kosten im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung dienen würden.

Unter Beachtung der vorliegenden Sachverhaltsaspekte, insbesondere unter Bedachtnahme auf das Berufungsvorbringen sowie die zeugenschaftlichen Aussagen von Gc, erblickt der erkennende Senat in der im Folgenden dargelegten Vorgangsweise ein geeignetes Mittel zur sachgerechten Aufteilung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG:

Fakt ist, dass Gc zu Protokoll gab, dass die von ihr als Unterhalt geleisteten Zahlungen teils aus Eigeneinkommen, teils aus Ersparnissen sowie aus erhaltenen Zuwendungen von dritter Seite (Mutter) stammen würden. Damit ist klargestellt, dass jener Teil des Unterhaltes, welcher aus Schenkungen stammte, eo ipso bei der Ermittlung des Verhältnisses der tatsächlichen Unterhaltstragung auszusparen ist. Darüber hinaus kann auch jener Teil der

Unterhaltszahlungen, der aus Ersparnissen getragen wurde, nicht zur Gänze als agB qualifiziert werden, da die Herkunft des Ersparns (Schenkung oder laufendes Einkommen) sich im Nachhinein nicht feststellen lässt. Andererseits ist auch, wie bereits oben ausgeführt, von einer überspitzten Betrachtung abzusehen, insbesondere dann, wenn die Möglichkeit besteht, dass das Ersparniss prinzipiell aus eigenem Einkommen getragen worden sein könnte.

Unter Berücksichtigung dieser Aspekte, insbesondere des Umstandes, dass ein Teil der von Gc erbrachten Unterhaltsleistung aus Schenkungen stammte, die ihre Mutter als Schenkgeberin erbracht hatte, sowie unter Bedachtnahme auf die Tatsache, dass Teile der in der Auflistung ausgewiesenen Positionen (beispielsweise „Bausparkasse“) bereits dem Grunde nach keine Unterhaltsleistungen, sondern vielmehr Schenkungen (iSv [§ 938ff ABGB](#)) darstellen, geht der erkennende Senat im Wege der Schätzung davon aus, dass 50vH der von Gc getragenen Zahlungen als eigentlicher Kindesunterhalt iSd [§ 140 ABGB](#) zu qualifizieren ist. Damit belaufen sich die auf diese Art und Weise ermittelten Unterhaltslasten von Gc im Jahre 2007 auf € 4.006,- (für Ch, ganzjährig) bzw. € 717,- (für Ka ab September), im Jahre 2008 auf € 1.448,- (für Ch bis Mai) bzw. € 2.458,-- (Ka, ganzjährig). Diese Unterhaltsleistungen in durchschnittlicher Höhe von monatlich rund € 510,- (2007) bzw. € 495,- (2008) finden auch Deckung im laufenden Pensionseinkommen von Gc, ohne dass die Befriedigung ihrer eigenen existenziellen Bedürfnisse augenscheinlich gefährdet wäre.

Setzt man diese aus steuerlicher Sicht anzuerkennenden Unterhaltslasten in Relation zu jenen vom Bw. in denselben Referenzzeiträumen getragenen Lasten – aus den Berufsvorbringen bzw. den im Akt einliegenden Unterlagen ergibt sich, dass der Bw. im Jahre 2007 € 4.800,- (12 x 400,-) für Ch und € 1.400,- (4 x 350,-) für Ka bzw. im Jahre 2008 € 2.000,- (5 x 400,-) für Ch und € 4.200,- (12 x 350,-) für Ka an Unterhaltszahlungen erbracht hatte – so ergibt sich daraus in Bezug auf das Kind Ch ein Verhältnis der Unterhaltstragung zwischen Kindesvater und Kindesmutter von 55:45 (2007) bzw. 58:42 (2008) sowie in Bezug auf das Kind Ka von 66:33 (2007) bzw. 63:37 (2008). Damit steht dem Bw. 55% (2007, für 12 Monate) bzw. 58% (2008, für 5 Monate) des Pauschbetrages für Ch und 66 % (2007, für 4 Monate) bzw. 63% (2008, für 12 Monate) des Pauschbetrages für Ka zu.

Die hier gewählte Art der Aufteilung des Pauschbetrages basiert auf der Annahme, dass jener Teil des Unterhaltes, welcher vom Bw. sowie jener, der seitens der Kindesmutter erbracht worden ist und ausschließlich der auswärtigen Berufsausbildung gedient hat, in derselben Relation zur gesamten Unterhaltsleistung steht. Eine derartige hilfsweise Annahme ist durchaus zulässig, zumal bekanntlich „Geld kein Mascherl hat“ und demzufolge eine Zuordnung von Unterhaltsbeträgen (Geldunterhalt) nach Art ihrer Verwendung nahezu unmöglich ist.

Die vom Senat gewählte Aufteilungsvariante trägt auch dem Umstand Rechnung, dass die Kindesmutter im Jahre 2007 für ihrer Kinder in Vorlage treten habe müssen, zumal die offenen durch den Bw. zu erbringenden Unterhaltsbeträge erst infolge der geführten Lohnexekutionen einbringlich geworden sind. Bei der vom Bw. relevierten Aufteilung nach dem wirtschaftlichen Einkommen wäre etwa diese Tatsache zur Gänze unberücksichtigt geblieben.

Generell bleibt festzuhalten, dass eine Aufteilung nach dem wirtschaftlichen Nettoeinkommen in der Regel dann als tauglicher - wenngleich abstrahierender - Weg einer sachgerechten Aufteilung angesehen werden kann, wenn die Unterhaltstragung der verpflichteten Teile annähernd der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung entspricht und zudem sachverhaltsbezogen keine besonderen Umstände, wie etwa Zahlungsverzug eines Unterhaltpflichtigen, Streit über die Höhe der geleisteten Unterhaltsbeträge, etc., vorliegen. Klarstellend bleibt in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Argumentation des Bw., wonach dem haushaltführenden Elternteil keine Unterhaltpflicht in Geld zukomme, im vorliegenden Fall nicht verfängt. Bei erwachsenen, aber noch nicht selbsterhaltungsfähigen Kindern tritt nach einschlägiger Judikatur (vgl. dazu *Stabentheiner in Rumme*⁹, AGBG, § 140, Tz 9) die Gewährung von Unterkunft und Naturalverpflegung sowie persönliche Betreuung zugunsten eines Geldunterhaltes deutlich in den Hintergrund. Dies gilt umso mehr, wenn das Kind aufgrund seiner auswärtigen Ausbildung dazu verhalten ist, am Studienort einen eigenen Wohnsitz zu begründen.

Die in der Berufungsentscheidung betreffend Gc, Gz RV/0708-K/08, festgehaltene Ansicht, dass dem Kindesvater (Bw.) für seine Tochter Ka keine durch die Aufnahme des Studiums in Graz erhöhten Mehraufwendungen entstanden seien, zumal dieser keine erhöhten Unterhaltszahlungen getätigt habe, lässt sich durch die in der Berufungsverhandlung vom 29. November 2011 gewonnen Erkenntnisse nicht mehr aufrecht halten. Es ist zwar richtig, dass die bis zur Volljährigkeit von Ka vereinbarte Unterhaltsleistung des Bw. € 500,- monatlich betragen hat. Richtig ist auch, dass in den Jahren 2007 und 2008 durchschnittlich lediglich € 350,- monatlich vom Bw. an Unterhalt für Ka geleistet wurde. Dieser Umstand wurde von Seiten der Kindesmutter im Verfahren Gz RV/0708-K/08 ausdrücklich bestätigt. Allerdings ist zu beachten – und diesbezüglich folgt der Senat der Argumentation des Bw. – dass der im Scheidungsvergleich vom 17. März 2005 vereinbarte Unterhaltsbetrag für Ka K unter der Prämisse zustande gekommen sei, dass kein Eigeneinkommen der Tochter vorliege. In den Streitjahren 2007 und 2008 steht allerdings fest, dass Ka K ein geringfügiges Einkommen von ca. € 390,- monatlich erzielt hat. Dieses ist nach der zum Kindesunterhalt ergangenen einschlägigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. OGH [7 Ob 14/02p](#) oder OGH [2 Ob 77/97f](#)) bei der Ausmittlung des gesetzlichen Unterhaltsanspruches entsprechend –

anspruchsmindernd – zu berücksichtigen. Der Bw. selbst führte wiederholt unter Vorlage der entsprechenden Berechnungsunterlagen aus, dass der gesetzliche Unterhaltsanspruch seiner Tochter Ka unter Berücksichtigung ihrer Eigeneinkünfte – vom Bezirksgericht X ausgemittelt – ca. € 225,- monatlich betragen habe. Er habe indessen einen höheren Betrag an Unterhalt geleistet, um auf diese Art und Weise auch Aufwendungen, die aufgrund des auswärtigen Studiums anfallen würden, abzudecken. Auch in der Vergleichsausfertigung vom 2. August 2007, welche den zwischen dem Bw. als Oppositionskläger einerseits und Ka K als Beklagte andererseits abgeschlossenen gerichtlichen Vergleich wiedergibt, wird ausdrücklich festgehalten, dass die Beklagte bis zur Geringfügigkeitsgrenze dazuverdienen dürfe, ohne dass dieses Einkommen auf die Unterhaltsverpflichtung angerechnet werde. Angesichts dieser Faktenlage erweist sich der Einwand des Bw., wonach dieser aufgrund der vorstehenden auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter mehr gezahlt habe als er im Falle einer gerichtlichen Ausmittelung seiner Unterhaltsverpflichtung zu zahlen verhalten gewesen wäre, durchaus sachfolgerichtig und nachvollziehbar.

Was die Gesamthöhe des Unterhaltes der einzelnen Kinder im Blickwinkel des Unterhaltsstopps anbelangt, sind folgende Bemerkungen anzubringen: Die Regelbedarfssätze für unterhaltsberechtigte Kinder beliefen sich in den Streitzeiträumen auf nachstehende Beträge (vgl. die Erlässe des BMF vom 11.10.2006, GZ. BMF-010203/0443-VI/7/2006 und vom 07.12.2007, GZ. BMF-010222/0230-VI/7/2007).

	2007	2008
Bis 19 Jahre	€ 370,-	€ 377,-
Bis 28 Jahre	€ 465,-	€ 474,-

Die für den Unterhaltsstopp maßgebliche monatliche Unterhaltsgrenze (2,5-facher Regelbedarfssatz) beträgt demnach für beide Kinder (Ka vollendete im September 2007 ihr 19. Lebensjahr) je € 1.162,50 (2007) bzw. € 1.185,- (2008). Gegenständlich liegen die gewährten (steuerlich anzuerkennenden) Unterhaltsleistungen (Gesamtkindesunterhalt) sowohl bei Ch als auch bei Ka jedenfalls unter den ausgewiesenen Grenzwerten. Damit erübrigen sich auch Feststellungen dahingehend, ob, von wem und in welchem Ausmaß eine Überalimentierung erfolgt sei, respektive ob Gründe (wie beispielsweise ein vom Unterhaltsberechtigten benötigter „Sonderbedarf“) vorliegen würden, die eine derartige Überzahlungen rechtfertigen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass in Ansehung der gegebenen Faktenlage im Zusammenhalt mit den ausgeführten rechtlichen Erwägungen in den Streitzeiträumen der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG dem Bw. im folgenden Ausmaß zusteht (Beträge gerundet):

	2007		2008	
Ch	110,- x 12 Mo x 55%	726,-	110,- x 5 Mo x 58%	319,-
Ka	110,- x 4 Mo x 66%	290,-	110,- x 12 Mo x 63%	832,-
Summe		1.016,-		1.151,-

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2011