



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirkes in Wien vom 16.12.2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Angestellte in Wien.

Am 12.11.2002 gab sie die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 bei ihrem zuständigen Wohnsitzfinanzamt ab.

Unter der Rubrik Werbungskosten war unter dem Titel "Laptop für Schulbesuch des Sohnes, HTL/EDV)" ein Betrag von ATS 26.990,00 geltend gemacht.

Der Erklärung angeschlossen war ein Beleg der Firma Media Markt vom 10.11.2001, lautend auf die Bw., aus dem ersichtlich ist, dass die Bw. einen Laptop um den genannten Betrag gekauft hat.

Am 16.12.2002 erließ das Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien einen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001.

Die geltend gemachten Werbungskosten für den Laptop wurden nicht berücksichtigt; eine Begründung dafür ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen.

Am 7.1.2003 legte die Bw. gegen den am Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies wie folgt:

Sie habe Werbungskosten im Betrag von ATS 26.990,00 geltend gemacht, da ihr Sohn im Zuge seiner Ausbildung (in einer HTL für EDV und Organisation) einen Laptop benötigte. Seine Klasse sei zur Laptopklasse erklärt und die Eltern seien verpflichtet worden, das Gerät anzuschaffen um den Schulbetrieb zu ermöglichen.

Diese Ausgabe sei in keiner Weise berücksichtigt worden und es sei auch keine Erklärung dazu gegeben worden.

Die Bw. bitte, diesen Punkt nochmals zu überprüfen.

Als allein erziehende, allein verdienende Mutter stelle diese Anschaffung eine sehr erhebliche Ausgabe dar.

Möglicherweise hätte die Bw. diesen Betrag unter "Außergewöhnliche Belastungen" anführen müssen. In diesem Fall bitte die Bw. um Benachrichtigung, damit sie die Korrektur vornehmen könne.

Am 16.12.2004 erließ das Finanzamt Wien 21/22 hinsichtlich der eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

In der Begründung wurde seitens des Finanzamtes angeführt, dass Werbungskosten Aufwendungen seien, die im Zusammenhang mit einer nicht selbständigen Tätigkeit stünden und zur Erwerbung, der Sicherung und der Erhaltung der Einnahmen dienten und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fielen.

Die beantragten Kosten für die Anschaffung eines Laptop für den Sohn stellten somit nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dar und könnten somit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG 1988 könne ebenfalls nicht in Betracht kommen, da die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen wie Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (alle Voraussetzungen müssten zugleich gegeben sein), nicht vorlägen.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Am 12.1.2005 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Da die Anschaffung eines Laptop für die weitere Ausbildung des Sohnes (HTL, EDV und Organisation) unumgänglich gewesen sei, da seine Schulklasse zur Laptopklasse erklärt worden sei und zum damaligen Zeitpunkt Notebookklassen nicht gang und gäbe gewesen seien, sähe die Bw. die Punkte der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit für erfüllt.

Auch die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei für die Bw. gegeben, da für sie als allein erziehende und allein verdienende Mutter diese zusätzliche Belastung –Anschaffungskosten von ATS 26.990,00- eine gravierende gewesen sei.

Durch die Kinderbeihilfe sei dieser Betrag nicht abgedeckt.

Es sei der Bw. auch unverständlich, dass die Kinderbeihilfe zur Abdeckung von unfreiwilligen Zusatzkosten dieser Höhe für die Ausbildung an einer öffentlichen berufsbildenden höheren Schule gedacht sei, wie ihr gesagt worden sei.

Abschließend sei hinzuzufügen, dass die Bw. bei Eintritt ihres Sohnes in die HTL einen Privat-PC angeschafft habe, dies habe sie für selbstverständlich gehalten. Die zusätzliche Anschaffung eines Laptop hielte sie für außergewöhnlich.

Am 19.4.2005 legte das Finanzamt Wien 21/22 die offene Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Wie das Finanzamt ausführt, sei die Anschaffung eines PC für das Kind der Bw. strittig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist sachverhaltsbezogen unstrittig, dass die Bw. für ihren eine Berufsausbildung an einer HTL mit Schwerpunkt EDV absolvierenden Sohn zunächst einen stationären PC (Standgerät) und dann einen weiteren PC (Laptop) angeschafft hat.

Die Anschaffung beider Geräte sind von der Schule als notwendig vorgegeben worden; die Bw. konnte sich diesen Anschaffungen – bei Fortsetzung der eingeschlagenen Berufsausbildung – nicht entziehen.

Die Aufwendungen für den Laptop betragen im Jahr 2001 ATS 26.990,00.

Das steuerpflichtige Einkommen der Bw. im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 betrug ATS 511.870,00; die sonstigen Bezüge (§ 34 Abs. 5 i.V.m. § 67 EStG 1988) betragen ATS 80.896,00.

In rechtlicher Hinsicht ist zunächst dem Finanzamt beizupflichten, dass Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes nicht Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 16 EStG 1988), sondern allenfalls eine außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG 1988) darstellen können. Die von der Bw. zunächst falsch gewählte Bezeichnung ist jedoch für das Verfahren ohne Bedeutung, da das Finanzamt von Amts wegen zu prüfen hatte, ob vielleicht eine außergewöhnliche Belastung vorliegt.

Vorweg ist die im Berufszeitraum geltende Rechtslage (§ 34 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 79/1998 (Budgetbegleitgesetz 1998) darzustellen.

"§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 100 000 S	6%
mehr als 100 000 S bis 200 000 S	8%
mehr als 200 000 S bis 500 000 S	10%
mehr als 500 000 S	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind 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 (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten 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."

Der Bw. ist beizupflichten, dass die Anschaffung des Laptops für ihren Sohn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 jedenfalls insoweit zu erfüllen scheint, als die dadurch verursachten Aufwendungen zum einen zwangsläufig erwachsen (sonst könnte die Berufsausbildung nicht fortgesetzt werden) und zum anderen außergewöhnlich (die Anschaffung gleich zweier PC für einen Schüler bildet wahrscheinlich die Ausnahme) sein dürfte.

Die Berücksichtigung der Anschaffung des Laptops ist jedoch aus zwei Gründen nicht möglich: Zum einen sieht § 34 Abs. 1 EStG 1988 als drittes Tatbestandsmerkmal die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor, die in § 34 Abs. 4 f EStG 1988 näher konkretisiert wird.

Es ist sicherlich richtig, dass die Anschaffung des Laptops für eine allein erziehende Mutter eine wirtschaftliche Belastung ist.

Allerdings liegt diese Belastung unter jener Grenze, die der Gesetzgeber als "Selbstbehalt" definiert hat:

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 ist bei einem Einkommen von mehr als ATS 500.000,00 grundsätzlich ein Selbstbehalt von 12% anzuwenden, der sich im gegenständlichen Fall auf 10% (je ein Prozentpunkt weniger infolge Alleinerzieherabsetzbetrages und Sorgspflicht für ein Kind im Sinne des § 106 EStG 1988) reduziert.

Die Anschaffungskosten überschreiten diesen Selbstbehalt nicht, sodass eine außergewöhnliche Belastung schon aus diesem Grund nicht vorliegt.

Zum anderen legt § 34 Abs. 7 EStG 1988 fest, dass Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe und einen allfälligen Kinderabsetzbetrag abgegolten sind; mit anderen Worten, dass eine außergewöhnliche Belastung infolge Unterhaltsleistungen nur in ganz

bestimmten, hier nicht gegebenen Fällen (Berufsausbildung außerhab des Wohnortes, Übernahme von Behinderungs- und Krankheitskosten, zwangsläufige Umschulungsmaßnahmen und Ähnliches) gegeben sein kann.

Die Beistellung von Lehrbehelfen (Laptop) an den Sohn der Bw. erfolgt in Erfüllung der Unterhaltspflicht der Bw.

Weder allfällige Kosten für die Unterrichtseinrichtung (Schulgeld, Studiengebühren, ...) noch Kosten für Arbeitsmittel können daher, abgesehen von Sonderfällen (wie Schulgeld für den Besuch einer Gehörlosenuniversität), als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 76).

Da die Anschaffung des Laptops für den Sohn in Erfüllung der Unterhaltspflicht erfolgt ist, kann daher – auch wenn üblicherweise Eltern ihrem Kind nicht gleich zwei PC für Ausbildungszwecke kaufen müssen – nach der typisierenden Betrachtungsweise des Gesetzgebers diese Anschaffung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, ##