



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 21. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. November 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2004: 36.555,02 €; Einkommensteuer 2004 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 617,96 €

Entscheidungsgründe

Die (geschiedene) Abgabepflichtige erzielt als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 14. November 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004, der zu einer Nachforderung von 1.027,70 € führte. Da die zugesandte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Drucksorte L 1) trotz Erinnerung nicht beim Finanzamt eingegangen sei, habe die Arbeitnehmerveranlagung aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und Meldungen durchgeführt werden müssen. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen hätten dabei mangels Nachweises nicht berücksichtigt werden können.

Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 21. November 2005 (Datum der Einbringung) fristgerecht Berufung. Dieser legte sie eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 bei, mit der sie den Alleinerzieherabsetzbetrag, Sonderausgaben von insgesamt 4.422,64 € und Werbungskosten von insgesamt 498,80 € geltend machte. Außerdem beantragte sie die Berücksichtigung der für das Studium ihrer Tochter bezahlten Studiengebühren als außergewöhnliche Belastung. Zu den geltend gemachten Werbungskosten (ua. Fachliteratur) führte sie näher aus, dass sie am Gymnasium Spanisch, Philosophie, Psychologie und Ethik unterrichtete. Bei den geltend gemachten Kosten handle es sich ausschließlich um Berufslektüre.

Am 30. November 2005 erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit der die geltend gemachten Sonderausgaben (gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begrenzt mit dem Sonderausgabenviertel von 730 € und nach Berücksichtigung der Einschleifregelung) und Werbungskosten anerkannt wurden. Der Alleinerzieherabsetzbetrag wurde demgegenüber nicht zuerkannt. Gemäß § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sei Alleinerzieher ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als sechs Kalendermonate nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebe. Da im Jahr 2004 kein Anspruch auf Familienbeihilfe bestanden habe, stehe der Alleinerzieherabsetzbetrag nicht zu. Im Hinblick auf die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung wurde ausgeführt, dass Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig seien, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Die Bezahlung von Studiengebühren durch einen Unterhaltspflichtigen erfolge als Unterhaltsleistung an die Kinder. Die Kosten der Berufsausbildung könnten aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Am 12. Dezember 2005 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte sie aus, dass ihre Tochter X nach wie vor in ihrem Haushalt lebe und von ihr „als Alleinverdienerin“ versorgt werde. Ihre Tochter sei nach wie vor Studentin und könne einen Leistungsnachweis über genügend Prüfungen erbringen. Ihren ausgesprochenen Fleiß könne sie dadurch unter Beweis stellen, dass sie zwei Studien gleichzeitig betreibe. Ein „Wechsel der Studienverordnung“ im Laufe ihres Studiums habe dazu geführt, dass nunmehr von den Studenten im ersten Studienabschnitt Prüfungen verlangt würden, die bisher in den zweiten Studienabschnitt gehörten. Die entsprechenden Vorlesungen würden jedoch nicht jedes Semester angeboten werden und könnten daher auch nicht jederzeit gemacht werden. Ihre Tochter sei zwar im Studium ziemlich fortgeschritten und habe bereits viele Prüfungen des zweiten Studienabschnittes abgelegt, trotz des nötigen Ernstes und Fleißes fehlten ihr aber zwei

erforderliche Prüfungen des ersten Studienabschnittes, die für den Abschluss dieses ersten Studienabschnittes nunmehr verlangt würden. Diese Prüfungen könnten der Tochter erst am Ende dieses Semesters abgenommen werden, weil die entsprechenden Vorlesungen jetzt angeboten würden. Außerdem habe die Tochter im letzten Sommersemester ein Erasmussemester in Irland verbracht, weshalb sie in dieser Zeit auch nicht die erforderlichen vom Finanzamt verlangten Prüfungen an der Universität Y habe nachholen können.

Die Abgabepflichtige ersuchte um Berücksichtigung dieser Umstände, die durch die Änderung der Studienverordnung und nicht durch ein Versäumnis ihrer Tochter eingetreten seien. Zum Nachweis des Fleißes ihrer Tochter legte sie entsprechende Studienzeugnisse bei. Aufgrund der besagten Änderungen der Studienbestimmungen müsse sie schon seit dem 1. Oktober 2003 auf die Familienbeihilfe verzichten und nun auch noch auf den „Alleinverdienerabsetzbetrag“. Sie sei jedoch „Alleinverdienerin“ und ihre Tochter ohne Einkommen und weiterhin in Ausbildung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Alleinerzieherabsetzbetrag: Gemäß § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in der bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 anzuwendenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, steht einem Alleinerzieher ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 €, bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 €. Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 € jährlich. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner lebt.

Gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 zusteht. Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 in der ab dem Jahr 2002 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 59/2001 steht einem Steuerpflichtigen, dem **aufgrund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt** wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 € für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes anzuwenden.

Die Zuerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages ist somit im Streitfall davon abhängig, ob der Berufungswerberin (Bw.) für ihre im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter X im Streitjahr 2004 aufgrund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (mehr als sechs Monate)

Familienbeihilfe gewährt wurde. Dies ist unbestritten zu verneinen. Vom Finanzamt wurde für die Tochter X Familienbeihilfe letztmalig für September 2003 ausbezahlt, auch die Bw. brachte im Vorlageantrag vom 12. Dezember 2005 zum Ausdruck, dass sie „*nun schon seit 1.10.2003 auf die Familienbeihilfe verzichten*“ muss. Damit ist das Schicksal der Berufung aber auch schon entschieden, weil im Streitjahr 2004 nachweislich keine Familienbeihilfe für die Tochter X gewährt wurde.

Im Übrigen ist zur Einstellung des Familienbeihilfenbezuges mit Ende September 2003 Folgendes festzuhalten: Die Tochter X ist seit dem Wintersemester 2000/01 an der Universität Y als ordentliche Studierende der Studienrichtung Lehramtsstudium gemeldet. Dabei belegte sie zunächst die Unterrichtsfächer Spanisch (Kennzahl C 353) und Französisch (Kennzahl C 347), ab dem Sommersemester 2001 die Unterrichtsfächer Spanisch sowie Psychologie und Philosophie (Kennzahl C 299).

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben Personen Anspruch auf Familienbeihilfe für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist. Bei volljährigen Kindern, die eine in § 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, genannte Einrichtung besuchen, ist eine Berufsausbildung nur dann anzunehmen, wenn sie die vorgesehene Studienzeit pro Studienabschnitt um nicht mehr als ein Semester oder die vorgesehene Ausbildungszeit um nicht mehr als ein Ausbildungsjahr überschreiten.

Die Aufnahme als ordentlicher Hörer gilt als Anspruchsvoraussetzung für das erste Studienjahr. Anspruch ab dem zweiten Studienjahr besteht nur dann, wenn für ein vorhergehendes Studienjahr die Ablegung einer Teilprüfung der ersten Diplomprüfung oder des ersten Rigorosums oder von Prüfungen aus Pflicht- und Wahlfächern des betriebenen Studiums im Gesamtumfang von acht Semesterwochenstunden nachgewiesen wird. Der Nachweis ist unabhängig von einem Wechsel der Einrichtung oder des Studiums durch Bestätigungen der im § 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 genannten Einrichtungen zu erbringen.

In der genannten Bestimmung hat der Gesetzgeber für in Berufsausbildung befindliche volljährige Kinder eindeutig vorgegeben, unter welchen Voraussetzungen ein Studium als Berufsausbildung im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 anzusehen ist. Als Anspruchsvoraussetzung für das erste Studienjahr genügt die Aufnahme als ordentlicher Hörer. Für den Anspruch ab dem zweiten Studienjahr schreibt der Gesetzgeber die Ablegung von Prüfungen nach Art und Umfang dezidiert vor. Die Erbringung des Nachweises über die

abgelegten Prüfungen ist somit Voraussetzung für den Anspruch ab dem zweiten Studienjahr des ersten Studienabschnittes.

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 darf die vorgesehene Studienzeit pro Studienabschnitt um nicht mehr als ein Semester überschritten werden. Die vorgesehene Studienzeit für die von der Tochter X an der Universität Y betriebenen Lehramtsstudien beträgt im ersten Studienabschnitt einschließlich des Toleranzsemesters laut Studienplan fünf Semester.

Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates haben ergeben, dass der Familienbeihilfenbezug Ende September 2003 deswegen eingestellt wurde, weil das 1. Diplomprüfungszeugnis trotz Aufforderung nicht beigelegt wurde, die vorgesehene Studienzeit pro Studienabschnitt demnach um mehr als ein Semester überschritten wurde. Letztlich hat auch die Bw. im Vorlageantrag vom 12. Dezember 2005 zugestanden, dass ihrer Tochter trotz des nötigen Ernstes und Fleißes zwei erforderliche Prüfungen des ersten Studienabschnittes fehlen, die für den Abschluss dieses Studienabschnittes verlangt werden. Diese Prüfungen könnten der Tochter „*erst am Ende dieses Semesters*“ (demnach des Wintersemesters 2005/06) abgenommen werden. Somit steht unbestritten fest, dass der für den Bezug der Familienbeihilfe erforderliche Nachweis der im ersten Studienabschnitt abzulegenden Diplomprüfung aufgrund der zwei fehlenden Prüfungen nicht erbracht werden konnte, auch wenn die Tochter der Bw. bereits „*viele Prüfungen*“ des zweiten Studienabschnittes erfolgreich abgelegt habe. Die zwei erforderlichen Prüfungen des ersten Studienabschnittes wurden auch nicht im Streitjahr 2004 nachgeholt.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt nicht in Abrede, dass die Tochter X „*im Studium ziemlich fortgeschritten*“ ist und bereits viele Prüfungen des zweiten Studienabschnittes abgelegt hat. Damit lässt sich für den Standpunkt der Bw. jedoch nichts gewinnen. Die vorhin zitierte Norm des Familienlastenausgleichsgesetzes ist zwingendes Recht, das durch Handlungen des Studierenden nicht abgeändert werden kann. Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ist keinerlei Hinweis erkennbar, dass eine fehlende Prüfung durch Ablegung von anderen Prüfungen des nächsten Studienabschnittes kompensiert werden kann. Eine freie Gestaltung der Ablegung von Prüfungen aus verschiedenen Studienabschnitten hat auf die vorgesehene Studiendauer eines Studienabschnittes keine Auswirkung. Damit liegt die erforderliche Anspruchsvoraussetzung für den Bezug der Familienbeihilfe ab Oktober 2003 nicht vor.

Studiengebühren als außergewöhnliche Belastung: Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg.cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg.cit.) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder

Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. 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.

Für Unterhaltsleistungen gilt gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 – bezogen auf den Streitfall – Folgendes: Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 leg.cit.) Anspruch auf diese Beträge hat. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Im Streitfall ist daher maßgeblich, ob die von der Bw. als Unterhaltsleistung übernommene Bezahlung der Studiengebühren (die im Übrigen der Höhe nach gar nicht beziffert wurden) bei der Tochter X als Unterhaltsberechtigter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Der Wortlaut des § 34 Abs. 7 EStG 1988 schließt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus, Aufwendungen für den laufenden Unterhalt eines Kindes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VwGH 15.4.1997, 95/14/0147; VwGH 28.5.1998, 94/15/0028). Der laufende Unterhalt stellt daher keine außergewöhnliche Belastung dar, weil er nicht außergewöhnlich ist. Daher können Aufwendungen der Mutter zur Deckung des laufenden Unterhaltes der volljährigen Tochter, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, nicht gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 bei der Mutter als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, weil derartige Aufwendungen bei der Tochter selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Laufende Unterhaltsleistungen sind beispielsweise die Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung, medizinische Versorgung, aber auch die Aufwendungen für die Berufsausbildung (zB. Schulgeld und Studienbeiträge). Die Bezahlung der Studiengebühren durch die Bw. erfolgte als Unterhaltsleistung an ihre Tochter. Das Studium der Tochter dient deren Berufsausbildung. Kosten der Berufsausbildung würden aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine

außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Sie erwachsen daher nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087; VwGH 18.2.1999, 97/15/0047). Der Unabhängige Finanzsenat folgt damit den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005, denen die Bw. in ihrem Vorlageantrag vom 12. Dezember 2005 nicht weiter entgegengetreten ist.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 war insoweit stattzugeben, als die mit der eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung – gegenüber dem angefochtenen Bescheid – erstmals geltend gemachten Sonderausgaben und Werbungskosten berücksichtigt wurden (auf die insoweit stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005 wird verwiesen).

Die Berechnung der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 ist der Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005 zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2006