

GZ. RV/0025-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2001 und den Antrag auf Übergang auf der Entscheidungspflicht auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 entschieden:

Der Antrag auf Übergang der Entscheidungspflicht an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1991 wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

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 Berufungswerber ist Beamter sowie Pensionist und beantragte in der Erklärung für die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2001 den Pauschbetrag für die Ausbildung seiner Kinder G und R außerhalb des Wohnortes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. Nr. 400/1988) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Im beigefügten Begleitschreiben führte der Berufungswerber aus, dass aufgrund geänderter Bestimmungen, nämlich flexibler zu handhabenden Kilometer- und Zumutbarkeitsgrenzen, er neuerlich die Gewährung des "Freibetrages für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern" beantrage. Über die alle Eltern und Studierende treffenden Belastungen wie die Streichung der studentischen Freifahrt und die Studiengebühren, führe der Berufungswerber darüber hinaus weiters an, dass seine Kinder nur ein geringes Stipendium erhalten würden (G 839,38 S und R 650,00 S) und sich die Preise für Bahnkarten sowie der lokalen öffentlichen Verkehrsmittel wesentlich verteuert hätten. Die Institute der Musikhochschule seien aufgrund der Schließung des Mozarteumsgebäudes in der ganzen Stadt verteilt, was die Fahrkosten erheblich verteuere. Auch in den Semester- und Sommerferien würden immer wieder Speziallehrveranstaltungen, Kurse und zu absolvierende Konzerte beziehungsweise Auftritte anberaumt werden, weswegen diese Fahrtkosten das ganze Jahr zu tragen wären. Diese Spezialkurse (Sommerakademie) seien zusätzlich kostenpflichtig und müssten ebenso wie die Anreise zu den Ausbildungsauftritten von den Studierenden oder ihren Eltern bezahlt werden. Da auch während des Studienjahres oft Abendlehrveranstaltungen, Konzerte und Vortragsabende zu besuchen seien, jedoch nach 22.35 Uhr keine Zugsverbindung nach A mehr bestehe, habe der Berufungswerber es übernommen für eine Übernachtungsmöglichkeit bei einer Freundin des Sohnes G einen Teil der Miete ihrer Studentenwohnung zu bezahlen. Da für die Ausbildung qualitativ hochwertige Musikinstrumente verlangt würden, welche auch versichert werden müssten, sei der Berufungswerber der Ansicht, dass diese individuellen Gründe den Ermessensspielraum ausfüllen, normale Studienkosten weit übersteigen und die Gewährung des "Freibetrages" für auswärtige Berufsausbildung rechtfertigen würden.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2001 datiert vom 22. Februar 2002 erkannte das Finanzamt pauschalierte außergewöhnliche Belastungen für die auswärtige Berufungsausbildung der Söhne des Berufungswerbers mit der Begründung nicht an, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort entsprechend den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. 1992/305 jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen anzusehen seien, sofern von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar wäre.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 5. März 2002 datiert vom 2. März 2002 in welcher der Berufungswerber erklärte, dass die abschlägige Entscheidung des Finanzamtes von sozialer Kälte und Familienfeindlichkeit geprägt wäre, sowie jede Verhältnismäßigkeit vermissen lasse, da sie sich ausschließlich auf das ehemalige starre Bewertungssystem der örtlichen und zeitlichen Zumutbarkeitsgrenze stütze. Die anderen zahlreichen vorgetragenen Gründe, die belegen würden, dass die Belastung des Berufungswerbers eine außergewöhnliche, also höher als jene welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögens- und Familienverhältnisse wären, seien unberücksichtigt geblieben. Er habe sich dieser Belastung als Elternteil zwangsläufig aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen können, woraus schlüssig hervorgehe, dass dadurch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt worden sei. Die Unverhältnismäßigkeit der Entscheidung ergebe sich daraus, dass sie die tatsächlichen Kosten der auswärtigen Berufsausbildung seiner Kinder außer acht lasse, obwohl diese jene normaler Studienkosten mancher anspruchsberechtigter Studenteneltern "jenseits der 80 km – Grenze" weit übersteigen würden. Offenbar würden unzulässigerweise der Aufwand eines Mozarteumstudiums mit dem eines normalen Studiums wie etwa das der Rechtswissenschaft oder von Geisteswissenschaften verglichen. Das einseitige Verwenden der 80 km Grenze würde außerdem deshalb ungeeignet sein, die Situation gerecht zu beurteilen, als in der steuerrechtlichen Praxis inzwischen eine individualisierende "flexiblere" Betrachtungsweise üblich sei. Zwei studierende Kinder innerhalb der 80 km – Zone würden jedenfalls mehr Aufwand bedeuten als ein "anspruchsgrundendes Kind" außerhalb. Die tägliche Heimfahrt sei nicht bloß nicht zumutbar, sondern unmöglich, da die letzte (zumutbare) Zugsverbindung ab Salzburg um 21.32 Uhr in Salzburg abfahre. Die Zugsverbindung um 22.58 Uhr würde eine Ankunft um 0.12 Uhr des nächsten Tages bedingen und wäre schon allein deshalb, wenn die Kinder am nächsten Tag wieder in Salzburg sein müssten, zeitlich tatsächlich nicht zumutbar. Seine Kinder hätten zum Beispiel im Sommersemester 2001 die Lehrveranstaltung Dirigieren

(Ende 21.30 Uhr), im Wintersemester 2001 bis 2002 die Lehrveranstaltung Ensemble (jeden zweiten Montag bis 22.30 Uhr mitunter bis 23.00 Uhr), die Ensembleprobe jeden zweiten Donnerstag bis 21.00 Uhr, de facto aber bis 21.15, was das Erreichen des Zuges zur Glückssache mache, die Technikstunde des Assistenten wöchentlich bis 21.30 und laufend die Vortragsabende des Mozarteums auf der Fronburg - zweiwöchentlich immer bis 22.00 Uhr und darüber hinaus - besucht. Deshalb habe für Übernachtungsmöglichkeiten gesorgt werden müssen, weswegen der Berufungswerber im Sommersemester 2001 ein Zimmer im Studentenwohnheim "Egger-Lienz" angemietet habe, wodurch sein Sohn die Fahrtbeihilfe des Stipendiums verloren habe. Die monatliche Heimgebühr betrage 3.350,00 S zuzüglich 3.000,00 S Instandhaltungsbeitrag.

Mit der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes datiert vom 29. Mai 2002 wurde dem Begehrten des Berufungswerbers insoweit stattgegeben, als 3.000,00 S als außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes mit der Begründung anerkannt wurden, dass nur in im Mai 2001, in welchem die Söhne des Berufungswerbers R und G eine Unterkunft in Salzburg gehabt hätten, ein Anspruch bestehen würde. In den übrigen Monaten sei Fahrtbeihilfe bezogen worden.

Dagegen richtet sich der als "*Berufung gegen Einkommensteuerbescheid 2000/Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 29. Mai 2002*" bezeichnete Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 11. Juni 2002, datiert vom 9. Juni 2002. Darin vertritt der Berufungswerber die Ansicht, dass die erwähnte Berufungsvorentscheidung sachlich und rechnerisch falsch gewesen sei, da das Sommersemester 2001 die Monate März, April, Mai und Juni umfasst habe. Pars pro toto sei ein einziger Heimgebührbeleg vorgelegt worden, obwohl das Mietverhältnis zum Egger-Lienz-Heim des Salzburger Studentenhilfsvereines ein ganzes Semester lang bestanden habe. Der Berufungswerber legte dazu Belege für Zahlungen für vier Monate von insgesamt 16.400,00 S vor. Ignoriert werde außerdem, dass die Kosten für die Schulausbildung seiner Söhne jedenfalls außergewöhnlich seien. So hätten die Kosten für die Instrumentenversicherung 236,88 € und jene für die Sommerakademie 12.200,00 S betragen. Er ersuche daher "wenigstens" um die Berücksichtigung von 2.315,32 € (Heimkosten, Instrumentenversicherung und Spezialkurse) als "außergewöhnlich und Sonderausgaben im Sinn des Wortes".

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2002 richtete der Berufungswerber eine "Säumnisbeschwerde" an die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Zollamtstr. 7, 4010 Linz und verwies auf § 311 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) wonach

Abgabenbehörden verpflichtet seien über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Würden Bescheide der Abgabenbehörde erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtsweigigen Erlassung bekannt gegeben, so könne jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen habe, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Die "*Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000/Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 29. Mai 2002 Arbeitnehmerveranlagung des Finanzamtes vom 9. Juni 2002*" sei nach wie vor unerledigt. Er stelle daher gemäß der angeführten "Gesetzeslage" einen Devolutionsantrag, da eine Verletzung der Entscheidungspflicht vorliege, welche auf das ausschließliche Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) "Säumnisbeschwerde" vom 10. Dezember 2002:

Der Berufungswerber stellt in diesem Schreiben den Inhalt des § 311 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung idF. BGBl. 142/2000; "Devolutionsantrag") dar, welcher festlegt, dass, wenn Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen bekannt gegeben werden, auf schriftliches Verlangen der Partei die Zuständigkeit der Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz übergeht. Gemäß § 323 Abs. 10 BAO idF. BGBl. I 2002/97 ist allerdings auf alle offenen Devolutionsanträge ab 1. Januar 2003 § 311 Abs. 2 BAO idF. BGBl. I 2002/97 anzuwenden. Wenn auch nicht völlig wortgleich, ist aber auch § 311 Abs. 2 BAO inhaltlich mit der vorangegangenen Fassung ident und führt bloß den Namen "Devolutionsantrag" als Gesetzesbegriff ein. Allerdings stellt § 311 Abs. 8 BAO idF. BGBl. I 2002/97 klar, dass die §§ 270 bis 272, 278, 279 sowie 282 bis 287 BAO idF. BGBl. I 2002/97 sinngemäß anzuwenden sind. Daraus ergibt sich, dass im Fall des Berufungswerbers mangels Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF. BGBl. I 2002/97 und wegen Fehlens eines Antrages auf Entscheidung des Berufungssenates gemäß § 283 Abs. 1 BAO idF. BGBl. I 2002/97 über den Devolutionsantrag des Berufungswerbers der "Referent" namens des Berufungssenates (§ 282 Abs. 1 BAO idF. BGBl. I 2002/97) abzusprechen hat.

Allerdings hat der Berufungswerber mit Schreiben vom 11. Juni 2002 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, welcher sich gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2. Juni 2002 gerichtet hat, beziehungsweise

mit Schreiben datiert vom 5. März 2002 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 erhoben.

Zur Frage, ob ein Devolutionsantrag im Sinne des § 311 Abs. 2 BAO nachdem ein Vorlageantrag eingebracht worden ist, noch zulässig ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Mai 1996 (VwGH 29.5.1996, 92/13/0301) folgendes festgestellt: "*Gemäß § 260 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen der Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz oder dem Berufungssenat als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein Antrag auf "Übergang der Zuständigkeit auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz" geht daher wegen der für Berufungsentscheidungen bereits ex lege bestehenden Zuständigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz ins Leere. Die Verletzung der Pflicht zur Entscheidung über Rechtsmittel fällt vielmehr unter die Sanktion des § 27 VwGG und nicht unter die des § 311 BAO (vgl Stoll, BAO, Kommentar, 3013, und das hg Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 91/13/0058).*"

Mit anderen Worten ist also ein Devolutionsantrag ab dem Zeitpunkt des Erhebens einer Berufung gegen einen Abgabenbescheid nicht mehr zulässig. Die einzige Möglichkeit die Säumnis der Abgabenbehörden im Rechtsmittelverfahren geltend zu machen ist die Säumnisbeschwerde nach Art. 130 Abs. 1 lit. b iVm. Art. 132 B-VG iVm. § 27 VwGG, welche unmittelbar an den Verwaltungsgerichtshof zu richten ist.

Vom Berufungswerber wurde somit ein Antrag gestellt, über welchen keine Entscheidungspflicht besteht und war dieser als unzulässig zurückzuweisen (siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung², RZ 33 zu § 311).

B) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001

Der Berufungswerber begehrt außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die auswärtige Berufsausbildung seiner Söhne G und R in Salzburg für das Jahr 2001 in der Höhe des gesetzlichen Pauschbetrages anzuerkennen. Hilfsweise macht er tatsächliche Unterhaltskosten (Instrumentenversicherung, Heimkosten, Spezialkurse) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 geltend.

In der Literatur und Judikatur wird als unstrittig beurteilt, dass die Kosten der Berufsausbildung der Kinder grundsätzlich als Unterhaltsverpflichtung in ihrer Gesamtheit als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 angesehen werden, da diese dem Unterhaltsverpflichteten aufgrund seiner gesetzlichen Verpflichtung nach § 140 Abs. 1 ABGB zwangsläufig erwachsen, durch den Abfluss dieser Geldbeträge beziehungsweise

Naturalleistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend der zivilrechtlichen Judikatur wesentlich gemindert wird und im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, welche keine Unterhaltsverpflichtungen zu tragen haben, diese Ausgaben außergewöhnlich sind (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band II, 7. Lieferung RZ 62 zu § 34 und die dort zitierte Judikatur).

Allerdings sind diese Ausgaben gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 „*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 gemeinsam im Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat*“ und kommt dafür keine weitere Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht (zur bestätigten Verfassungskonformität dieser Regelung siehe das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 27. Juni 2001, B 1285/00 – 8).

Für die Söhne G und R des Berufungswerbers wurde vom Berufungswerber im Jahr 2001 sowohl Familienbeihilfe als auch Kinderabsetzbetrag bezogen, wodurch allfällige außergewöhnliche Belastungen des Berufungswerbers im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 und damit auch die Kosten für die Instrumentenversicherung, Heimkosten und Spezialkurse prinzipiell gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegolten worden sind. Ob ein gegenüber seinen Kindern zum Unterhalt Verpflichteter für die den Fähigkeiten seiner Kinder entsprechende Ausbildung nach Maßgabe seiner finanziellen Möglichkeiten mehr ausgibt, als dies beim Durchschnitt der anderen Eltern üblich ist, hat auf die Einordnung unter § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 keinen Einfluss (siehe dazu auch die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs zur Verfassungskonformität der „Familienbesteuerung“ wie oben und die dort zitierte Vorjudikatur).

Ausgenommen von der „Abpauschalierung“ des § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind „*Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes*“ im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 59/2001. Diese gelten dann als außergewöhnliche Belastung, „*wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 S pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt*“.

Es ist daher die Frage zu beantworten, ob die Ausbildungsstätte „Mozarteum“ noch als im Einzugsbereich des Wohnortes A des Berufungswerbers und seiner Söhne gelegen anzusehen ist oder nicht.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 264/1995 wird im § 1 bestimmt, dass Ausbildungsstätten, welche vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, außerhalb des Einzugsbereiches liegen. Absatz 2 leg. cit. legt in der Form einer Fiktion fest, dass Ausbildungsstätten „*jedenfalls*“ als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, „*wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist*“. Entsprechende § 4 der letztgenannten Verordnung ist die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Salzburg vom Ort A, dem Wohnort des Berufungswerbers und seiner Söhne zumutbar.

Dementsprechend muss der Fiktion des § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 264/1995 folgend der Studienort Mozarteum Salzburg als im Einzugsbereich des Wohnortes der Söhne des Berufungswerbers angesehen werden und die Berufung abgewiesen werden.

Eine Untersuchung, ob nun die Heimfahrt, wie es der Berufungswerber dargestellt hat, zu einem bestimmten Zeitpunkt unzumutbar war oder nicht, hat zu unterbleiben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 7. Juli 2003