



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 17. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 14. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte - an die Einnahmen-Ausgabenrechnung (auf demselben Blatt) direkt anschließend – die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung wie folgt geltend:

Außergewöhnliche Belastung:

Internat	3.380,00
----------	----------

Eine Beantragung mittels Beilage E 1f (vgl. Seite 7 der Einkommensteuererklärung) erfolgte nicht.

Aus diesen Gründen kam es im Zuge der Veranlagung weder zur Anerkennung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung noch wurde im Bescheid eine Begründung angeführt, warum die Position nicht berücksichtigt werden konnte.

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt eingebracht:

"Als Begründung führen wir an, dass im Bescheid die beantragten außergewöhnlichen Belastungen für die Internatskosten der Tochter J... in Höhe von € 3.380,-- unberücksichtigt geblieben sind.

Wir stellen daher den Antrag, die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 3.380,00 abzüglich eines Selbstbehaltes von € 2.294,96 anerkennen zu wollen und womit sich ein zu versteuerndes Einkommen von € 23.799,23 ergibt."

Das Finanzamt richtete folgenden Vorhalt an die Bw. (zu Händen ihres steuerlichen Vertreters):

"In der am 17.07.2009 eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird beantragt, die Internatskosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Um Vorlage der Schulbesuchsbestätigung (in Kopie) wird ersucht.

Sind die Kosten von (der Bw.) selbst zu tragen gewesen oder wurde von Dritter Seite ein Zuschuss gewährt ?"

Die vorgelegte Bestätigung der Schulstiftung der Erzdiözese W. vom 11. August 2009 hat nachstehenden Inhalt:

"Betrifft: J..., geboren am ... 11.1999

Private Volksschule mit Öffentlichkeitsrecht

...gasse ... 1070 Wien

Die Schulstiftung der ED Wien bestätigt namens des Schulerhalters, dass die/der oben angeführte Zahlungspflichtige im angegebenen Zeitraum folgende Beiträge geleistet hat:

<i>Leistungsbezeichnung</i>	<i>Beträge in EUR</i>
Essen	928,00
Halbinternet	1.104,00
Schulgeld VS	1.264,00
SUMME	3.296,00"

Im Antwortschreiben wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. mitgeteilt, "dass die Kosten von (der Bw.) selbst getragen wurden und es keine Zuschüsse von Dritter Seite gewährt wurden."

Mit der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung wurden außergewöhnliche Belastungen wie folgt anerkannt:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	- 1.104,00 €
Selbstbehalt	1.104,00 €

Die Begründung lautet:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.294,96 € nicht übersteigen.

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die außergewöhnliche Belastung für die Schulkosten der Tochter wurden in der nachgewiesenen Höhe (Halbinternat 1.104,00) berücksichtigt.

Die Kosten für Essen sind nicht als außergewöhnliche Belastung anzusetzen, da diese Kosten jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen treffen und nicht zwangsläufig und außergewöhnlich sind (sog. Haushaltsersparnis).

Die Bezahlung von Schulgeld stellt in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher grundsätzlich nicht in Frage. Schulgeld kann nur Berücksichtigung finden, wenn die Kosten auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen (VwGH vom 18.2.1999, 97/15/0047)."

Der Vorlageantrag wurde folgendermaßen begründet:

"(Die Bw.) ist Alleinerzieherin und ist daher zur Betreuung Ihrer Tochter gezwungen und die Schulgeldzahlung erfolgt daher nicht auf freiwilliger Basis. Da (die Bw.) berufstätig ist und diese Tätigkeit auch nicht reduziert oder gänzlich aufgegeben werden kann, ist das Schulgeld der Tochter als außergewöhnliche Belastung anzusehen. Wir stellen daher den *Antrag*, die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 3.380,-- abzüglich Selbstbehalt in Höhe von € 2.294,96, netto somit € 1.085,04 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, weshalb sich das zu versteuernde Einkommen auf € 23.799,23 reduziert."

Über die Berufung wurde erwogen:

Schulgeld:

In seinem Erkenntnis vom 15.2.2006, 2002/13/0054, erwog der Verwaltungsgerichtshof:

"In Ausführung des Beschwerdepunktes erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen und Schulgeld als außergewöhnliche Belastungen verletzt.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, lautet:

"(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 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."

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 17. Oktober 1997, G 168/96 und G 285/96, VfSlg 14.992, u.a. § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 idF des Steuerreformgesetzes 1993 als verfassungswidrig aufgehoben. Da er in diesem Erkenntnis ausgesprochen hat, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 1998 in Kraft tritt, ist die von ihm aufgehobene Bestimmung mit Ausnahme für die Anlassfälle bis zu diesem Zeitpunkt anzuwenden und verfassungsrechtlich unangreifbar. Die belangte Behörde hat daher zutreffend § 34 Abs. 7 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993 angewendet (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 5. April 2001, 2000/15/0186).

Gemäß § 2 Abs. 1 lit. a Familienlastenausgleichsgesetz 1967 - FLAG, haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, für minderjährige Kinder Anspruch auf Familienbeihilfe. Nach § 2 Abs. 2 leg. cit. hat die Person Anspruch auf Familienbeihilfe für ein in Abs. 1 genanntes Kind, zu deren Haushalt das Kind gehört. Eine Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, die jedoch die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt, hat dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn keine andere Person nach dem ersten Satz anspruchsberechtigt ist.

Kinder einer Person sind nach § 2 Abs. 3 FLAG deren Nachkommen (lit. a), deren Wahlkinder und deren Nachkommen (lit. b), deren Stiefkinder (lit. c) und deren Pflegekinder (lit. d).

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und b EStG 1988 stehen einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des FLAG Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag und einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind den

gesetzlichen Unterhalt leistet, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehepartner Familienbeihilfe gewährt wird, ein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Dass für die Tochter und das Enkelkind des Beschwerdeführers auf die in § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 angesprochenen Transferleistungen (Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag) grundsätzlich kein Anspruch bestanden hätte, behauptet der Beschwerdeführer nicht.

Welchen besonderen Aufwand die vom Beschwerdeführer mit der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Unterhaltsbeträge in Höhe von 56.000 S hätten abdecken sollen, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren - ungeachtet der als Vorhalt wirkenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, ob damit etwa Krankheitskosten oder dgl. hätten abgedeckt werden sollen - nicht dargelegt. Auch im Vorlageantrag hat der Beschwerdeführer lediglich aus den von ihm herangezogenen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes abgeleitete Beträge an allgemeinem Unterhalt geltend gemacht. Die belangte Behörde durfte daher unbedenklich davon ausgehen, dass es sich dabei um die Kosten des laufenden Unterhaltes gehandelt hat (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 95/13/0270).

Wenn die im Streitjahr 1998 minderjährige Tochter des Beschwerdeführers auch kein ausreichendes eigenes Einkommen erzielen und den Unterhalt für ihr Kind, das Enkelkind des Beschwerdeführers, nicht erbringen konnte, dann mag die Unterstützung dieser Tochter und des Enkelkindes dem Beschwerdeführer als zwangsläufig erschienen sein. Der Geltendmachung der vom Beschwerdeführer geleisteten Aufwendungen für deren laufenden Unterhalt stand jedoch die Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 deshalb zwingend entgegen, weil danach die mit seinen Leistungen gedeckten Aufwendungen durch die in dieser Bestimmung angesprochenen Transferleistungen abgegolten sind.

Soweit der Beschwerdeführer in der Beschwerde vorträgt, die an seine Tochter und seinen Enkel geleisteten Unterhaltszahlungen würden keine Kosten der allgemeinen Lebensführung darstellen, zumal damit "u.a. mit der Geburt meines Enkels verbundene Zahlungen zu bestreiten waren", kann angesichts des vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehenden Neuerungsverbot es dahingestellt bleiben, ob damit über den laufenden Unterhalt hinausgehende atypische Zahlungen im Sinne des § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 konkretisiert würden.

Soweit der Beschwerdeführer Kosten für die "Externistenmatura" seiner Tochter in einer privaten Abendschule als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht hat, hat sich die belangte Behörde zutreffend auf die Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993 gestützt. Unterhaltsleistungen sind demnach, soweit sie nicht

durch die in § 34 Abs. 7 Z 1 leg. cit. genannten Transferleistungen als abgegolten gelten, nur insoweit abziehbar, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die für den Unterhaltspflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dass Schulgeld als Kosten der Berufsausbildung beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellt, hat der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt, zuletzt in den Erkenntnissen vom 31. März 2004, 99/13/0177, und vom 29. September 2004, 99/13/0182, ausgesprochen. Einen Sachverhalt, wie er abweichend von der aufgezeigten Grundregel die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen des Steuerpflichtigen selbst rechtfertigte, und wie er etwa dem hg. Erkenntnis vom 19. Juli 2000, 99/13/0255, VwSlg 7.525/F, zu Grunde lag, zeigte der Beschwerdeführer auch mit seinem Vorbringen nicht auf, seine Tochter habe eine Abendschule besuchen müssen, weil es ihr auf Grund der Geburt ihres Kindes nicht mehr möglich gewesen wäre, tagsüber die Schule zu besuchen.

Die Beschwerde erweist sich somit, soweit sie die Einkommensteuer 1998 betrifft, insgesamt als unbegründet und war daher in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen."

Die zitierten gesetzlichen Bestimmungen blieben unverändert, dementsprechend sind die Erwägungen des Gerichtshofes nach wie vor uneingeschränkt gültig und zur Beurteilung des vorliegenden Falles heranzuziehen.

Baldauf führt im Jakom unter dem Stichwort: *Schulgeld* Rz 90 zu § 34 (mwN) Folgendes aus: Unterhaltsleistungen, daher grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung. Zu Behinderten siehe § 35 Rz 29.

Doralt führt im EStG-Kommentar unter dem Stichwort: *Schulgeld* Tz. 78 zu § 34 aus:

Die Geltendmachung von Schulgeldern als außergewöhnliche Belastung ist im Hinblick auf § 34 Abs. 7 Z 4 grundsätzlich nicht mehr möglich (siehe Tz. 63); zur Abzugsfähigkeit von Schulgeld für eine Behindertenschule siehe unter 'Behindertenschule'; zur Gewährung des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 für den Privatschulbesuch der Kinder von Expatriates siehe BMF, ÖStZ 1998, 76.

Gemäß der angegebenen Tz. 63 (mwN) ist das Schulgeld deshalb nicht berücksichtigungsfähig, weil es sich dabei um eine Unterhaltsleistung handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde.

Halbinternat:

Die Halbinternat-Kosten sind, wie bereits mit Berufungsvorentscheidung zutreffend erfolgt, anzuerkennen.

Essen:

Eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung, ein Kind außerhalb des Familienverbandes zu erziehen, liegt in der Regel nicht vor, es sei denn die Zwangsläufigkeit ist ausnahmsweise gegeben. Nach der Verwaltungspraxis ist die Zwangsläufigkeit bei Internatskosten einer alleinerziehenden Mutter für ein Kind im Pflichtschulalter gegeben (vgl. LStR Rz 900).

Die Ende 1999 geborene Tochter, sie befand sich im Jahr 2008 somit im 9. Lebensjahr, besuchte die Volksschule und befand sich dementsprechend im Pflichtschulalter.

War die Nachmittagsbetreuung wegen der Vollbeschäftigung der alleinerziehenden Bw. zwangsläufig und die Bw. aus dem selben Grund an einer Zubereitung von Mittagsmahlzeiten für ihr sich erst im 9. Lebensjahr befindliches Kind gehindert, gilt hinsichtlich des Essens bezüglich der Zwangsläufigkeit das Gleiche wie für das Halbinternat.

Die Kosten für die im Rahmen des Internataufenthaltes eingenommenen Mahlzeiten sind um die Haushaltsersparnis zu kürzen. Dass die Höhe der Haushaltsersparnis, also die Kosten der zu Hause zubereiteten Mahlzeiten, nur im Schätzungswege angesetzt werden kann, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Ausgehend vom in der Bestätigung ausgewiesenen Essensbetrag in Höhe von € 928,00 errechnet sich unter Zugrundelegung von 35 Schulwochen ein Betrag in Höhe von $(€ 928,00 : 35 \text{ Wochen} =) € 26,50$ pro Woche bzw. in Höhe von $(€ 26,5 : 5 \text{ Tage} =) € 5,30$ pro Tag. Auf Basis dieses Betrages entspricht ein Betrag in Höhe von (zumindest) € 2,65 für zu Hause vorgenommene Essenszubereitungen der Lebenserfahrung, wodurch eine Kürzung des Betrages in Höhe von € 928,00 um eine Haushaltsersparnis von 50% vorzunehmen ist. Der Betrag für Essen ist daher mit € 464,00 anzusetzen.

Die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes betragen $(€ 1.104,00 + € 464,00 =) € 1.568,00$.

Der Vollständigkeit halber sei bemerkt:

Selbst wenn man zugunsten des Standpunktes der Bw. eine niedrigere Kürzung der Position: *Essen* vornehmen würde, ergäbe sich infolge des Abzuges des Selbstbehaltes keine abweichende festgesetzte Einkommensteuer.

Der Berufung konnte daher teilweise stattgegeben werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Mai 2010