

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 24. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2007 bis 2009 werden bezüglich ihrer Bemessungsgrundlagen wie mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2012 abgeändert.

Auf Grund des Selbstbehaltes der außergewöhnlichen Belastungen treten aber keine Änderungen der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer ein.

Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer für 2005 und 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in der betreffend die Jahre 2005 bis 2009 eingebrachten Berufung die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages, der beantragten Pendlerpauschale sowie außergewöhnliche Belastungen, in dem als Einspruch bezeichneten Vorlageantrag beantragte sie die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastungen für ihr Kind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Jahr 2005:

Am 24. Juni 2010 erließ das Finanzamt einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid 2005, der zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 2.569,59 führte. Die Gutschrift ergab sich, weil im Unterschied zum vorläufigen Bescheid Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -5.716,00 € in Ansatz gelangten.

Betreffend das Jahr 2005 beantragt die Bf. die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages (AS 31/09).

Diesbezüglich wird auf die unten wiedergegebene gesonderte Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Jahr 2006:

Am 24. Juni 2010 erließ das Finanzamt einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid 2006, der zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 2.483,10 führte. Die Gutschrift ergab sich, weil im Unterschied zum vorläufigen Bescheid Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -5.527,16 € in Ansatz gelangten.

Betreffend das Jahr 2006 beantragt die Bf. die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages und der Pendlerpauschale (AS 32/09).

Auf die gesonderte Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Jahr 2007:

Am 24. Juni 2010 erließ das Finanzamt einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid, der zu einer Abgabengutschrift in Höhe von € 1.154,06 führte. Die Gutschrift ergab sich, weil im Unterschied zum vorläufigen Bescheid Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -2.515,86 € in Ansatz gelangten. Als Werbungskosten wurden, wie im Abgabenverfahren beantragt, der Pendlerpauschbetrag für eine Fahrtstrecke ab 60 km für die Monate Jänner bis August sowie 50 % der Ausgaben laut Einnahmen/Ausgaben-Rechnung berücksichtigt.

Betreffend das Jahr 2007 beantragt die Bf. die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages, der Pendlerpauschale und der außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 11.216,28 (AS 33/09).

Betreffend die Anträge auf Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages und der Pendlerpauschale wird auf die gesonderte Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Betreffend die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 11.216,28 ist auszuführen:

Berufung:

Ich habe als Alleinerzieherin außergewöhnl. Belastungen für die Beaufsichtigung (gesicherte) (Schutz gegen nicht zurechnungsfähigen Ex-Mann) für meine Tochter.

Als außergewöhnliche Belastungen macht die Bf. folgende Beträge geltend
(Aufstellung AS 35/07):

Der (laut angefochtenem Bescheid anerkannte) Betrag "Kinderbetreuung" (KZ 732) in Höhe von € 5.140,16 setzt sich wie folgt zusammen (vgl. zu den unter dieser Bezeichnung erfassten Beträgen das Jahr 2008, 3/08 sowie die Beilage B1, 132-134, 139):

Lycee - Demi-pensionnaire	1.723,84
Lycee - Demi-pensionnaire	1.224,90
Lycee - Demi-pensionnaire	1.259,42
Schulbus	932,00
Summe	5.140,16

Den (laut Bescheid nicht anerkannten) Betrag "Unterricht & Beaufsichtigung" in Höhe von € 3.387,40 gliederte die Bf. wie folgt auf (B1, 56 und 61):

Unterricht, Beaufsichtigung	1.712,40
Klavier & Violine	1.200,00
Schifahren Kurs 3 x 75 =	225,00
Schwimmen Kurs	250,00
Summe	3.387,40

Die restlichen als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Beträge sind: Krankenbedarf & Medikament (€ 270,55) und Krankenselbstbehalte (€ 98,45): Laut Bescheid wurden € 221,85 anerkannt (vgl. KZ 730 der Steuererklärung).

Weiters Materialkosten für Wohnrauminstandsetzung (€ 2.319,72); diese wurden laut Bescheid nicht anerkannt.

Es werden - wie mit Berufungsvorentscheidung - unter dem Titel Krankheits-/ Arztkosten folgende außergewöhnliche Belastungen anerkannt (vgl. Belege B1), die allesamt unter den Selbstbehalt fallen:

Medizin-Apotheke € 221,85 + € 16,35 = € 238,20 (B1, 58) sowie € 19,30 und € 22,50 (B1, 116);

Privat-Honorarnoten vom 12.1.07 (€ 50,00), 7.2.07 (30,00) 19.3.07 (€ 30,00), 18.4.07 (€ 50,00), 23.4.07 (€ 15,00), 21.5.07 (€ 20,00), 5.9.07 (€ 20,00), 22.10.07 (€ 40,00), 12.12.07 (€ 50,00) (B1, 111 - 115 u. 117 - 120);

Behandlungsbeiträge der BVA: 20.4.07 (€ 14,30), 21.6.07 (€ 16,76), 26.9.07 (€ 5,81) (B1, 122 - 127);

in Summe sohin € 621,87.

Auf die unten betreffend das Jahr 2009 folgenden Erwägungen wird verwiesen.

Jahr 2008:

Mit Bescheid vom 24. Juni 2010 setzte das Finanzamt eine Einkommensteuer-Gutschrift in Höhe von € 2.120,97 fest.

Betreffend das Jahr 2008 beantragt die Bf. die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages und der außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 8.280,69 (AS 34/09). Das weitere Berufungsvorbringen betrifft die Beaufsichtigung der Tochter, die Belastung bezüglich Ex-Mann in Höhe von € 15.419,63 sowie bereits versteuerte Kollegiengelder und Prüfungsentschädigungen für die selbständige Tätigkeit.

Der Betrag in Höhe von € 8.280,69 setzt sich laut der Beilage zur Einkommensteuererklärung wie folgt zusammen (AS 2/08):

Kinderbetreuung	5.278,93
Unterricht & Beaufsichtigung	2.840,41
Krankenbedarf & Medikamente	161,35
Summe	8.280,69

Der Betrag "Kinderbetreuung" setzt sich laut der Aufstellung der Bf. (in Höhe von € 5.258,93) wie folgt zusammen (AS 3 u. 4/08):

Dorner Tanzen/Tanzschule	119,00
Schule/Schulgeld	1.960,53
Bus(kosten)	645,00
Schule/Schulgeld	1.267,20
Schule/Schulgeld	1.267,20
Summe	5.258,93

Diesbezüglich wurden folgende Belege vorgelegt:

Kundenbeleg und Zahlungsbestätigung der Tanzschule Dorner vom 16.10.2008 über Kursgebühr Ballett 2/6-7 Jahre € 119,00 (B2, S 149)

Die Rechnungen der Lycee Francais de Vienne weisen folgende Positionen aus (B2, 182, 183 u. 166):

Facture 3... Période du 01/01/2008 au 31/03/2008

Tarif de la classe : Général	218,70
Demi-Pension 2ème TRIM	1.048,50
Droit de scolarité 2ème TRIM	
Net à payer	1.267,20 €

Facture 3... Période du 01/04/2008 au 30/06/2008

Tarif de la classe : Général	218,70
Demi-Pension 3ème TRIM	1.048,50
Droits de scolarité 3ème TRIM	
Net à payer	1.267,20 €

Facture 3... Période du 01/09/2008 au 31/12/2008

Tarif de la classe : Général	440,00
Demi-pension	1.447,20
Droit de scolarité 1er TRIM	33,70
Fichiers	39,23
Location de livres	
Net à payer	1.960,53 €

Anmeldung Schulbus Lycée Francais 2008/2008 ... Preise pro Schuljahr Schulbus:
Euro 645,-- ... (B2, S 170)

Be treffend den Betrag "Unterricht & Beaufsichtigung" in Höhe von € 2.840,41 gab die Bf.
an:

Kosten für Elternverein, Bücher, Bus, Schikurs, Zubehör usw. (AS 4/08).

Die vorgelegten Belege weisen u.a. folgende Positionen aus:

Bestätigung:

(Die Tochter der Bf.) besucht bei mir wöchentlich Klavierstunden zu Euro 15,-- pro Woche.
(vgl. den 2007 unter der Bezeichnung: Klavier & Violine in Höhe von € 1.200,00 geltend
gemachten Betrag und den 2009 unter der Bezeichnung: Klavier in Höhe von € 600,00
geltend gemachten Betrag).

Bestätigung:

(Die Tochter der Bf.) besucht bei mir Violinestunden zu wöchentlich Euro 15,--.
(vgl. den 2007 unter der Bezeichnung: Klavier & Violine in Höhe von € 1.200,00 geltend
gemachten Betrag und den 2009 unter der Bezeichnung: Violine in Höhe von € 600,00
geltend gemachten Betrag).

Schwimm..., Datum 22.9.2008: Mitgliedsbeiträge: 1. Fam.Mitglied Jahr 200,-- €

Musikinstrumente K..., 18.10.2008: € 290,00, Hofer KG: K-Strumpfhose, Kik: Windbreaker

Auf die unten betreffend das Jahr 2009 folgenden Erwägungen wird verwiesen.

Hinsichtlich der Belastungen durch den (Ex-)Ehemann wird auf die gesonderte
Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurden Krankheits-/ Arztkosten als außergewöhnliche
Belastungen anerkannt auf Grund folgender vorgelegten Belege:

Privat-Honorarnoten vom 9.4.08 (€ 40,00), 17.6.08 (€ 50,00), 2.12.08 (€ 50,00) (B2, 160 -
162);

Behandlungsbeitrag der BVA: 25.6.08 (€ 5,87) (B2, 164f);

in Summe sohin € 145,87.

Die Kosten für Krankenbedarf und Medikamente werden im in der Berufungsvorentscheidung gegebenen Ausmaß von € 145,87 als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Jahr 2009:

Die Einkommensteuer für 2009 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 24. Juni 2010 in Höhe einer Abgabengutschrift von € 913,66 fest.

Betreffend das Jahr 2009 beantragt die Bf. die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages und außergewöhnlicher Belastungen für Tochter und Ex-Mann und Arztkosten in Höhe von € 21.703,39 (AS 35/09). Das weitere Berufungsvorbringen betrifft bereits versteuerte Kollegiengelder und Prüfungstaxen für die selbständige Tätigkeit sowie die Berücksichtigung eines 13%-Investitionsfreibetrages.

Betreffend das Jahr 2009 beantragte die Bf. die Berücksichtigung folgender außergewöhnlicher Belastungen (AS 2/09):

Kinderbeaufsichtigung & Unterricht	11.665,58
Kfz (wegen Gefahr durch Ex-Mann zur Sicherheit meiner Tochter)	1.851,35*
Arztkosten	149,81
Ex-Ehemann	9.888,00**
Summe	23.554,74
(Summe ohne Kfz)	(21.703,39)

* in den Einkünften aus s. A. (ent)halten

** mtl. Alimente € 824,-- (wurde von Gehalt abgezogen)

Den Betrag "Kinderbeaufsichtigung & Unterricht" in Höhe von € 11.665,58 gliederte die Bf. wie folgt auf (AS 9/09):

Lycee 18.11.	2.078,20
Theater Abo	147,00
Atelier	180,00
Elternverein	25,00
Bus	680,00
Straßenbahn	19,60
Bücher	5,80
Bücher	42,00

Dorner	95,00
Minopolis	300,00
Lycee	1.415,70
-"-	1.415,70
Dorner	136,00
Schwimmen	200,00
Segeln	203,00
Segeln	174,00
-"-	174,00
Schwimmen	264,00
Fotos	22,50
Schi	249,00
Schi	159,00
Schi	75,50
Unterrichtsmat. + Gewand	1.299,84
-"-	99,74
Klavier	600,00
Violine	600,00
Schwimmen	205,00
Gericht	800,00
	11.665,58

Den Betrag "Ex-Ehemann" in Höhe von € 9.888,00 gliederte die Bf. wie folgt auf:

Vorname des Ex-Ehemannes 824,-- x 12	9.888,00
--------------------------------------	----------

Die gesonderte Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2012 lautet:

2005-2009: Beantragt wird die Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages.

Gemäß den eingereichten Anträgen an das Bundesministerium für Wissenschaft und Arbeit wurde die Erfindung nicht zum Patent angemeldet. Wenn die Erfindung nicht bereits patentrechtlich geschützt ist, also ein Patent iSd PatentG erteilt wurde, ist der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung vom Erfinder durch eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Wissenschaft und Arbeit

nachzuweisen. Ihm kommt auch die Entscheidung zu, ob es sich im konkreten Einzelfall überhaupt um eine Erfindung handelt, wobei aber das Finanzamt zu beurteilen hat, ob die geltend gemachten Aufwendungen auch tatsächlich die bescheinigten Erfindungen betreffen. (Jakom, EStG Kommentar, § 4, Tz 304).

Eine solche Bescheinigung bzw. Patentanmeldung wurde mit Vorhalt vom 26.7.2010 abverlangt, allerdings nicht eingereicht, ebensowenig wie ein Nachweis der Zusammenstellung der Aufwendungen in Form von Belegen etc. Die Anträge allein haben aber keinen Beweiswert bezüglich der Frage des volkswirtschaftlichen Wertes. Daher kommt die Abgabenbehörde gem. § 167 Abs. 2 BAO zu dem Schluss, dass, basierend auf den geltend gemachten Betriebsausgaben, keine Ausgaben iSd § 4 Abs. 4 Z 4a EStG vorliegen und somit kein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen geltend gemacht werden kann.

2006-2007: Beantragt wird die Berücksichtigung des erklärten Pendlerpauschales.

Mit Bescheid vom 24.6.2010 wurde für 2006 das Pendlerpauschale ab 60 Kilometer für das gesamte Jahr in voller Höhe, also 1.467,00 Euro, Kennzahl 718, zuerkannt, wie auch bereits im vorläufigen Bescheid vom 6.9.2007.

Mit Bescheid vom 9.10.2008 wurde für 2007 das Pendlerpauschale für die Monate Jänner bis August von „ab 40 Kilometer“ (670,50 Euro) auf „ab 60 Kilometer“ (1.002,50 Euro) korrigiert, d.h. 6 x 122,25 Euro sowie 2 x 134,50 Euro (Wertanpassung mit 1.7.2007).

Gemäß dem Zentralen Melderegister wurde der neue Hauptwohnsitz in 1030 Wien bereits am 10.4.2007 bezogen. Da die beantragten Aufwendungen in diesem Punkt ohnehin bereits anerkannt worden waren, ist die Berufung diesbezüglich als gegenstandslos zu betrachten.

2007-2009: Beantragt wird die Berücksichtigung der von Ihnen eingereichten und aufgeschlüsselten außergewöhnlichen Belastungen iHv 11.216,28 Euro; 8.280,69 bzw. 15.419,63 Euro sowie 21.703,39 Euro bzw. Aufklärung, weswegen die Unterhaltszahlungen an den ehemaligen Ehepartner nicht berücksichtigt werden können. Außerdem wird ersucht, die Aufschlüsselung der Kollegiengelder und Prüfungstaxen für die selbständige Tätigkeit zu erläutern.

* Aus der Judikatur des VfGH zur Familienbesteuerung (vgl. Ruppe, "Familienbesteuerung und Verfassungsgerichtshof", ÖStZ 2003/241) ergibt sich zusammengefasst: Die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern ist zumindest zur Hälfte keine Sache der privaten Lebensführung und muss daher insoweit steuerlich berücksichtigt werden. Die Steuermehrbelastung, die sich durch die generelle Nichtabzugsfähigkeit der Unterhaltsleistungen ergibt, kann aber anstelle einer steuerlichen Abzugsfähigkeit des Aufwandes auch durch Transferzahlungen (Kinder- und Unterhaltsabsetzbetrag, Familienbeihilfe) ausgeglichen werden. Bei haushaltszugehörigen Kindern ist nach der Rechtslage aufgrund des Familienpaketes 2000, BGBl 1998/97, womit der Kinderabsetzbetrag und die Familienbeihilfe angehoben wurden, durch die Transferzahlungen eine hinreichende Entlastungswirkung von der Steuerbelastung der Unterhaltsleistungen gegeben. Unterhaltsleistungen für Kinder bzw. Kosten im

Zusammenhang mit der Ausbildung von Kindern sind somit gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 und 2 EStG 1988 mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag (Unterhaltsabsetzbetrag) abgegolten (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band 1, 9. Aufl., Rz. 653; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar, § 34 allgemein Tz 1 und § 34 Abs. 3, Tz 6). Da für [die Tochter der Bf.] seit Dezember 2002 und auch aktuell Familienbeihilfe und zusätzlich der Kinderabsetzbetrag zweimonatlich bezogen wird, tritt die Abgeltungswirkung bezüglich Unterhaltsleistungen für Kinder wie beschrieben ein. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) würden. Die Bezahlung von Schulgeld durch einen Unterhaltspflichtigen erfolgt als Unterhaltsleistung an die Kinder. Kosten der Berufsausbildung würden aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Eine außergewöhnliche Belastung könnte nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig wäre, oder, wenn die (neuerliche) Berufungsausbildung durch Krankheit, Verletzung uä. erforderlich wäre. Berufsausbildungskosten für nahe Angehörige wären nur dann eine außergewöhnliche Belastung gewesen, wenn Sie unter Bedingungen erfolgten, die auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung geführt hätten (vgl. VwGH 20.12.1994, 94/14/0087; 18.02.1999, 9715/0047; 23.11.2000, 95/15/0203). Ein vergleichbarer Sachverhalt wurde nicht vorgebracht und liegt auch nach Kenntnis der Abgabenbehörde nicht vor, weshalb die damit in Zusammenhang stehenden Kosten nicht abgesetzt werden können.

Es wird auch angemerkt, dass gemäß dem VwGH, 16.12.2003, 2003/15/0021, hinsichtlich der Frage, ob die Betreuungsbedürftigkeit beim unterhaltsberechtigten Kind selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, bei minderjährigen Kindern generell hinsichtlich der Betreuungsbedürftigkeit das Element der Außergewöhnlichkeit fehle, da alle Kinder dieses Alters ausnahmslos betreuungsbedürftig sind. Somit steht einer Absetzbarkeit bereits das fehlende Element der Außergewöhnlichkeit entgegen, welches gemäß § 34 Abs. 1 Z 1 EStG unabdingbare Voraussetzung ist (zumindest bis inklusive 2008).

Gemäß § 34 Abs. 9 EStG iVm § 34 Abs. 6 3. TS EStG besteht allerdings bei gewissen Aufwendungen der Kinderbetreuung, die ab dem 1.1.2009 (BGBl I 2009/79) angefallen sind, sofern zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht beendet worden ist, die Möglichkeit der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes. Doch auch dann gilt, dass Aufwendungen für Kurse, bei denen die Vermittlung von Wissen und Kenntnissen oder die sportliche Betätigung (u.a. Musikkurs, Englischkurs, Fußballtraining) im Vordergrund steht, unabhängig vom Alter des Kindes steuerlich nie abzugsfähig sind (BMF Information SZK-010222/0018-LSt/2011 vom 22.2.2011). Daher bleiben Ski-, Schwimm-, Klavier- und Violinekurse auch ab dem 1.1.2009 weiterhin steuerlich nicht absetzbar und können somit auch im konkreten Fall

keine Berücksichtigung finden. Auch Kosten für das Schulgeld sind steuerlich weiterhin nicht absetzbar. Da trotz Aufforderung, sämtliche Belege iZm der Beaufsichtigung der Tochter einzureichen (Punkt 4.1. im Ersuchen um Ergänzung vom 26.7.2010), keine Aufwendungen geltend gemacht worden sind, welche iSd § 34 Abs. 9 EStG absetzbar wären, können keine entsprechenden Ausgaben Berücksichtigung finden.

Kosten iZm Wohnungsinstandsetzung, wie sie 2009 (richtig: 2007) iHv 2.319,72 Euro beantragt worden sind, können uU als Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG abzugsfähig sein. Hierfür ist es erforderlich, dass die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt wurden. Es muss sich um Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwendungen (inklusive energiesparende Maßnahmen, sofern diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern) handeln. Beispiele für Instandsetzungsaufwendungen sind der Austausch einzelner Fenster oder der Wohnungstür, der nachträgliche Einbau von Wärmepumpen oder die Verminderung des Energieverbrauches oder -verlustes von Zentralheizungs- oder Gebrauchswarmwasseranlagen. Eine Berücksichtigung der Wohnungsinstandsetzungskosten als außergewöhnliche Belastungen kommt nicht in Betracht, da es an der Außergewöhnlichkeit mangelt, darüber hinaus auch an vermögensmindernden Ausgaben (Gegenwerttheorie, vgl. u.a. UFSW, GZ RV/1661-W/04 vom 20.01.2005). Ein Nachweis für die geltend gemachten Kosten für die Wohnungsinstandsetzung erfolgte weder dem Grund noch der Höhe nach, obwohl mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 26.7.2010 um die Vorlage sämtlicher Belege ersucht worden war, weswegen eine steuerliche Absetzbarkeit nicht in Betracht kommt.

Zu diversen Ausgaben bezüglich des Kindes wie Eintritt zu Minopolis, Kinderbettwäsche, Pyjamas, Schuhe, einer Pocahontas DVD, Pullover, Nimm 2 Lachgummi, Orangen, Schokolebkuchen, "Celebrations" etc. wird festgehalten, dass diese Ausgaben nicht als außergewöhnliche Belastungen in Betracht kommen, siehe den letzten Satz des nächsten Punktes bzw. zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 EStG (insbesondere Beträge für den Haushalt des Steuerpflichtigen sowie den Unterhalt von Familienangehörigen, Ausgaben für die Lebensführung; Jakom/Baldauf EStG § 20 Rz 3) zählen.

* Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehegatten sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (Doralt, EStG Kommentar, § 34, Tz 60). Der Abzug von Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens setzt gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 voraus, dass die Belastung außergewöhnlich ist (Abs. 2), zwangsläufig erwächst (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (Abs. 4). Im Fall von Unterhaltsleistungen müssen jedoch - abgesehen von den allgemeinen Voraussetzungen - überdies die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 gegeben sein (vgl. VwGH 28.5.1998, 94/15/0028).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 (bis Veranlagung 2010) sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988). Der klare Inhalt des § 34 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 schließt es aus, den laufenden Unterhalt für den (Ehe-) Partner als außergewöhnliche Belastung zu behandeln (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0133). Abzugsfähig sind danach Unterhaltsleistungen „im Prinzip“ (siehe HR/Fuchs § 34 Abs. 6 bis 9 Rz 4) nur mehr in folgenden Fällen: als Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung von Kindern iSd Abs. 8 (Abs. 6 TS 2, s Rz 76 ff), als Kosten der Kinderbetreuung iSd Abs. 9 (ab 2009, Abs. 6 TS 3, s Rz 85 ff), in Form von Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird (Abs. 6 TS 4, s § 35 Rz 28), Leistungen zur Deckung von Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, insbesondere Krankheitskosten (Abs. 7 Z 4 und 5, s Rz 68). Weiters Leistungen an im Ausland lebende Kinder (s Rz 69; Jakom, EStG Kommentar, § 34). Bei abzugsfähigen Aufwendungen ist, von den Fällen des Abs. 6 (zu Katastrophenschäden s Rz 59) und im Ausland lebender Kinder (Rz 69) abgesehen, ein Selbstbehalt in Abzug zu bringen (VwGH 30.1.01, 2000/14/0184).

Von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung sind grundsätzlich ausgeschlossen:

laufende Unterhaltsleistungen an eheliche und uneheliche Kinder (VwGH 15.2.06, 2002/13/0054; 23.3.99, 98/14/0119), Kinder aus geschiedenen Ehen (VwGH 18.3.91, 90/14/0256), den Gatten in aufrechter Ehe (VwGH 23.3.99, 98/14/0133), den geschiedenen Ehegatten (VwGH 28.11.02, 2002/13/0077), den dauernd getrennt lebenden Ehepartner (VwGH 18.3.97, 93/14/0017), den Lebensgefährten bzw. Partner iSd § 106 Abs. 3 (LStR 865) sowie an mittellose oder in Not geratene Angehörige, insbesondere Eltern (UFS 3.6.09, RV/0265-F/08; Ausnahme: Krankheitskosten), an eine Tochter, die durch lange Zeit kein ausreichendes eigenes Einkommen erzielen und den Unterhalt für ihre Kinder nicht aufbringen kann (VwGH 15.7.98, 95/13/0270) oder sonstige Personen, wie zB die Stiefmutter /VwGH 29.1.03, 99/13/0179); weiters einmalige Unterhaltsleistungen, zB Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB, das Heiratsgut und die Heiratsausstattung (§§ 1220, 1231 ABGB) sowie Nachzahlungen (VwGH 8.2.07, 2006/15/0108 uneheliche Tochter). Umfasst sind Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung Freizeitgestaltung, medizinische Versorgung etc. (VwGH 21.9.93, 93/14/0105), Deckung des tatsächlichen Lebensunterhalts, KV, Miete (VwGH 28.11.02, 2002/ 13/0077), Schulgelder (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109; UFS 8.5.09, RV/0210-F/06 Legasthenie), Studiengebühren (UFS 20.4.09, RV/2670-W/07) oder zB die Externistenmatura der Tochter in einer privaten Abendschule (VwGH 15.2.06, 2002/13/0054).

* Wie aus dem Ersuchen um Ergänzung vom 26.7.2010 hervorgeht, wurden die beantragten Ausgaben iHv 6.994 Euro zu 15% als Betriebsausgaben (1.049,10 Euro, selbständige Einkünfte) und zu 85% als Werbungskosten (5.944,94 Euro, nicht selbständige Einkünfte) anerkannt. Grundsätzlich müssen Betriebsausgaben bzw.

Werbungskosten der entsprechenden Einkunftsquelle zugerechnet werden. Daher werden Sie ersucht, zukünftig darauf zu achten, Aufwendungen, die iZm den nicht selbständigen Einkünften stehen als Werbungskosten und Aufwendungen, die kausal den selbständigen Einkünften zuzurechnen sind, als Betriebsausgaben auszuweisen.

2009: Beantragt werden Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Kfz zur Sicherheit der Tochter. Abgesehen davon, dass wiederum keine Belege eingereicht worden sind, aus denen die Zusammensetzung der 1.851,35 Euro nachvollzogen werden könnte, ergibt sich aus dem ABC der außergewöhnlichen Belastungen (u.a. Doralt, EStG Kommentar, § 34, Tz 78) nicht, dass ein solcher Sachverhalt als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen wäre. Unabhängig davon wird der Selbstbehalt ohnehin nicht überschritten, sodass sich aus verfahrensökonomischer Sicht weitere Ermittlungsschritte erübrigen.

2009: Beantragt wird ein Investitionsfreibetrag iHv 13%. Der Freibetrag für investierte Gewinne iHv 10% der begünstigten Investitionen, der bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechner für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 geltend gemacht werden kann, setzt eben die Investition in begünstigte Wirtschaftsgüter voraus (der neue Gewinnfreibetrag ab 2010 kennt hingegen einen Grundfreibetrag bei Gewinnen bis 30.000 Euro, der auch ohne Investitionen zusteht, automatisch zuerkannt und von Amts wegen bei der Veranlagung berücksichtigt wird). Daher wurde im Vorhalt vom 26.7.2010 erläutert, dass ein belegmäßiger Nachweis dieser Anlagegüter zu erfolgen hat - entsprechende Unterlagen liegen der Vorhaltsbeantwortung allerdings nicht bei, weshalb eine Berücksichtigung iSd § 167 Abs. 2 BAO nicht erfolgen kann, da offensichtlich keine begünstigten Wirtschaftsgüter angeschafft worden sind (Wertpapiere iSd § 14 Abs. 7 Z 4 EStG oder abnutzbare Anlagegüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren die einem - betriebliche Einkünfte erzielenden - Betrieb bzw. einer Betriebsstätte im Inland oder dem EU/EWR-Raum zuzurechnen sind). Der Gewinnfreibetrag iHv 13% kann erst ab der Veranlagung 2010 geltend gemacht werden (StRefG 2009, BGBl I 2009/26; § 10 Abs. 6 EStG).

Der als Einspruch bezeichnete Vorlageantrag wurde eingebracht wie folgt:

Entsprechende Unterlagen (Einnahmen-Ausgabenrechnung und Belege) wurden von mir im Jänner auf Ihren Wunsch nachgereicht (am entsprechenden Finanzamt abgegeben). Es handelt sich bei den außergewöhnlichen Belastungen für mein Kind um vergleichbare von Ihnen geschilderte Sachverhalte. Meine Tochter muss rund um die Uhr bewacht werden (nicht nur betreut) und vor meinem Ex-Mann geschützt werden. Dieser ist nicht zurechnungsfähig und hat schon mehrmals mit dem Umbringen des Kindes gedroht. Kopien aus Gerichtsakten wurden bereits eingereicht, aus denen auch hervorgeht, dass ich nach einem unnötig lange dauernden Scheidungsverfahren unschuldig geschieden wurde.

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 folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf zudem weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 lautet:

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 (bzw. § 33 Abs. 3; ab 1.1.2009) 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 (bzw. § 33 Abs. 4 Z 3; ab 1.1.2009) 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.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.7.2000, 99/13/0255, betraf einen Beschwerdeführer, der "Dienstnehmer eines amerikanischen Unternehmens (ist) und (der) in den Streitjahren auch einen Wohnsitz in Österreich (hatte). Seine beiden Söhne, die ihre Berufsausbildung in Belgrad in Angriff genommen hatten, erhielten nach dem von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Vorbringen des Beschwerdeführers in Österreich keine Aufenthaltsbewilligung und setzten ihr Studium deshalb an einer amerikanischen Universität fort."

Erwogen wurde vom Gerichtshof Folgendes:

"Dass den Kindern des Beschwerdeführers durch die Verweigerung einer Aufenthaltsbewilligung im Wohnsitzstaat ihrer Eltern die Fortsetzung ihrer Ausbildung getrennt von ihren Eltern aufgezwungen wurde, begründete nämlich einen Umstand,

der die Kosten der Berufsausbildung auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung gemacht hätte. Stellen die Aufwendungen für Kosten der Berufsausbildung beim Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung in einem Fall dar, in welchem dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig wäre (vgl. neben den bereits zitierten Erkenntnissen auch die Ausführungen bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 38, "Berufsausbildung", zu § 34 EStG 1988), dann ist die aufenthaltsbehördliche Trennung der im Ausbildungsprozess stehenden Kinder von ihren Eltern einer solchen Sachverhaltskonstellation in der rechtlich gebotenen Wertung gleichzuhalten. Ein Steuerpflichtiger, der gezwungen wird, die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung getrennt von den Quellen, aus denen er seine Bedürfnisse speist, in der Fremde zu absolvieren, würde die mit der Schaffung der Grundlagen für die Existenzsicherung in einer solchen Weise verbundenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ebenso erfolgreich geltend machen können wie ein Steuerpflichtiger, dem die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden und für den die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung in gleicher Weise notwendig wäre. Die mit der Begleichung des Schulgeldes für seine Söhne verbundenen Aufwendungen des Beschwerdeführers deckten damit Aufwendungen ab, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung im Sinne der für die einzelnen Streitjahre geltenden Fassungen der Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 darstellen würden."

Demgemäß führt für Kinder bezahltes Schulgeld für den Besuch z.B. des Lycée Francais oder der Internationale-Schule - abgesehen von Fällen wie sie dem letztzitierten Erkenntnis zugrunde liegen - grundsätzlich nicht zur Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung.

Von der Bf. wird - wie im zitierten Beschwerdefall - das für ihre Tochter bezahlte Schulgeld als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Verhältnisse wie sie jenem Beschwerdevorbringen zugrunde lagen, wurden seitens der Bf. nicht behauptet und sind aus der Aktenlage nicht erkennbar.

Das Beschwerdebegehren auf Berücksichtigung des Lycee-Schulgeldes als außergewöhnliche Belastung wird daher im Sinne der obigen Rechtsauffassung des Gerichtshofes als unbegründet abgewiesen.

Nach § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bei den Aufwendungen Theaterabo (Theater der Jugend), Atelier, (Kinder)Bücher, Dorner (Tanzschule Dorner, Ballett 2/ 6-7 Jahre), Minopolis (Minopolis, Stadt der Kinder,

1 Geburtstag V2: € 230,00, 1 Geburtstag 23; € 23,00), Schwimmen und Segeln (Segel- u. Surfschule, Optimistenkurs ab 7 bis ca. 10 Jahre, usw.), Fotos (Klassenfoto, Portrait), Schi (2x 5er Block Jugend, 2x 5er Block Erwachsene usw.), Unterrichtsmaterial und Gewand (z.B. Jello Shoecompany: Schuhe, Kik: Kleid, Strumpfhose), Klavier (wöchentliche Klavierstunden zu € 15,00 pro Woche) und Violine (Violinestunden zu wöchentlich € 15,00) handelt es sich nicht um Kosten gemäß § 34 EStG 1988, sondern um solche gemäß § 20 EStG 1988.

In der Berufungsvorentscheidung wurden Apotheken-/ Arzt-/ Behandlungsbeitrags-Kosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt auf Grund folgender vorgelegten Belege:

Apothekenbelege: € 6,00 + € 27,00 + € 40,85 + € 12,30 = € 86,15 (B3, 190f);

Privat-Honorarnote vom 2.12.09 (€ 40,00) (B3, 214);

Behandlungsbeitrag der BVA: 25.3.09 (€ 17,28) (B3, 216f);

in Summe sohin € 143,43

Diese Kosten werden im in der Berufungsvorentscheidung gegebenen Ausmaß von € 143,43 als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Betreffend die Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages sowie die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Unterhaltskosten für den Ex-Gatten wird auf die gesonderte Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugänglich.

Wien, am 15. Juli 2016

