



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 10. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch FA, vom 13. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001, 2002, 2003 und 2004 sowie vom 17. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in ihren Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen infolge einer auswärtigen Berufsausbildung ihres Sohnes M.

Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 wurden die diesbezüglichen Pauschbeträge seitens des zuständigen Finanzamtes berücksichtigt.

Mit Datum 13. Juli 2006 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 13. Juli 2006 wurden nunmehr die Pauschbeträge für oben genannte auswärtige Berufsausbildung nicht mehr zum Ansatz gebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 140 ABGB die Pflicht der Eltern zur Leistung des Unterhaltes für ein Kind erlösche, wenn dieses Selbsterhaltungsfähig sei. Da der Sohn M. bereits eine abgeschlossene Berufsausbildung hätte (Matura) und in den Jahren 1998 bis 2001 erwerbstätig gewesen und somit selbsterhaltungsfähig gewesen sei, würden die

Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pauschbetrages für eine auswärtige Berufsausbildung mangels Vorliegen der Zwangsläufigkeit nicht vorliegen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 17. Juli 2006 wurde die Einkommensteuer für 2005 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt. Auch in diesem Bescheid wurde der beantragte Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung des Sohnes nicht berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 4. August 2006 wurde Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 eingebracht.

Es werde die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen beantragt.

Der Sohn der Berufungswerberin (geb. xx.xx.1979) hätte die Handelsakademie besucht und nach der Matura den Zivildienst abgeleistet.

Seit Herbst 2001 würde er an der Universität Salzburg Politikwissenschaften und Geschichte studieren. Er werde dieses Studium voraussichtlich im Jahre 2007 beenden. Die Familienbeihilfe werde an den Sohn ausbezahlt. Vom Kindesvater würde der Sohn keine Zuwendungen erhalten. Der gesetzliche Unterhalt werde vom Kindesvater an den Sohn überwiesen. Die überwiegenden Kosten für den Lebensunterhalt des Kindes würde die Berufungswerberin aus ihrem Einkommen bestreiten.

In einem Ersuchen um Ergänzung seitens des zuständigen Finanzamtes vom 30. November 2006 wurde die Berufungswerberin ersucht, die Kostentragung mittels geeigneter Belege nachzuweisen, da der Sohn seit Beginn seines Studiums die Familienbeihilfe selbst beziehe und auch nicht haushaltszugehörig sei.

Als Antwort darauf wurde eine handschriftliche Bestätigung des Sohnes vom 12. September 2006 mit dem Inhalt vorgelegt, dass er seit Beginn des Studiums im Jahr 2001 von seiner Mutter monatlich Naturalien im Wert von ca. 100 bis 150 € erhalten würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2007 wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 als unbegründet abgewiesen.

Gem. § 34 EStG 1988 seien bei der Ermittlung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung müsse folgende Voraussetzungen erfüllen:

- sie müsse außergewöhnlich sein,
- sie müsse zwangsläufig erwachsen und
- sie müsse die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Mehraufwendungen durch die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes würden aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Gemäß § 140 ABGB hätten die Eltern zur

Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Der Anspruch auf Unterhalt würde sich insoweit mindern, als das Kind eigene Einkünfte hätte oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig sei. Sei ein Kind unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse einmal selbsterhaltungsfähig geworden, würden auch die Unterhaltungspflicht der Eltern und damit die Zwangsläufigkeit weiterer Aufwendungen fortfallen. Diese bereits eingetretene Selbsterhaltungsfähigkeit könne jedoch aus verschiedenen Gründen wieder verloren gehen und damit die Unterhaltungspflicht der Eltern wieder aufleben. Hinsichtlich einer nach Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit begonnenen weiteren Ausbildung müsse jedoch ein strengerer Maßstab angelegt werden als bei einem erstmaligen Ausbildungsgang. Eine weitere Unterhaltungspflicht würde im Allgemeinen nur dann zu bejahen sein, wenn die bisherige Ausbildung die Erzielung eines angemessenen Einkommens nicht zulassen würde.

Der Sohn der Berufungswerberin hätte im Anschluss an die Matura (Oktober 1998) von Oktober 1998 bis September 1999 den Zivildienst geleistet. Am 4. Oktober 1999 sei mit der Firma V in W ein Dienstverhältnis begründet worden. Dieses Dienstverhältnis hätte bis 31. August 2001 bestanden. Im Oktober 2001 sei mit dem Studium in Salzburg begonnen worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei der Sohn im gemeinsamen Haushalt mit der Berufungswerberin wohnhaft gewesen. Ab 7. November 2001 sei der Sohn zunächst in We, von 16. Februar bis 4. Mai 2004 wieder bei der Berufungswerberin und seit 4. Mai 2004 in der K-Straße gemeldet gewesen.

Der Sohn der Berufungswerberin sei seit Beginn seines Studiums – mit Ausnahme des Zeitraumes 16. Februar bis 4. Mai 2004 – nicht mehr haushaltszugehörig und hätte ab diesem Zeitpunkt auch die Familienbeihilfe selber bezogen. Mit Vorhalt vom 30. August 2006 wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die mit der auswärtigen Berufsausbildung im Zusammenhang stehenden Kosten mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Daraufhin sei eine Bestätigung des Sohnes über monatliche Naturalleistungen im Gegenwert von ca. 100 bis 150 € vorgelegt worden.

Eine Voraussetzung für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen sei auch die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine solche könne jedoch nicht erblickt werden, wenn die Berufungswerberin ihrem nicht haushaltszugehörigen Sohn Naturalleistungen im angeführten Ausmaß zukommen lasse. Der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes hätte nicht berücksichtigt werden können, da diese Kosten aus oben angeführten Gründen weder zwangsläufig (Selbsterhaltungsfähigkeit) erwachsen seien, noch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich (überwiegende Kostentragung) beeinträchtigen würden.

Mit Eingabe vom 8. März 2007 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 12. März 2007) wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

Mit Datum 17. April 2007 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerberin folgendes Schreiben übermittelt:

*“Nach den gesetzlichen Bestimmungen (§34 Abs.8 EStG) sind Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes **außerhalb des Wohnortes** ..... .*

*Nach den sich im Akt befindlichen Unterlagen war ihr Sohn seit November 2001 nicht mehr in ihrem Haushalt gemeldet. Als Hauptwohnsitze sind Vo) angeführt. Mit Ausnahme von 2,5 Monaten im Jahr 2004 führte ihr Sohn durchgehend einen eigenen Haushalt.*

*Auch hinsichtlich des Bezuges der Familienbeihilfe wird angeführt, dass der Sohn die Familienbeihilfe beziehe, da er nicht mehr (bei der Mutter) haushaltszugehörig sei.*

*Rein begrifflich fällt es mir daher schon schwer, außergewöhnliche Belastung unter dem streitgegenständlichen Titel anzuerkennen, wenn ihr Sohn gar nicht mehr bei ihnen wohnt. In der Berufungsschrift wird angeführt, dass der Kindesvater den gesetzlichen Unterhalt an den Sohn leistet.*

*Weiters wird bemerkt, dass sie die überwiegenden Kosten für den Lebensunterhalt ihres Sohnes aus ihrem Einkommen bestreiten.*

*Bei Überlassung von Naturalien im Wert von ca. 100 – 150 € kann wohl nicht von den überwiegenden Kosten für den Lebensunterhalt gesprochen werden.*

*Ich ersuche sie zu diesen Angaben Stellung zu nehmen.*

*Handelt es sich bei der Wohnung des Sohnes um eine Mietwohnung? Wenn ja, wer bezahlt die Miete? Hat ihr Sohn auch am Studienort eine Unterkunft? Wenn ja, welche Kosten fallen dort an?*

*Darstellung der Einkommenssituation des Sohnes:*

*Wie hoch sind die Unterhaltszahlungen des Kindesvaters?*

*Bezieht ihr Sohn neben der Familienbeihilfe auch eine Studienbeihilfe?*

*Ich ersuche sämtliche Angaben auch belegmäßig nachzuweisen.“*

In einem Telefonat vom 28. Februar 2008 mit dem Referenten gab die Berufungswerberin bekannt, dass sie sich die Zahlungen (ca. 3.000,00 €; ausgesetzter Betrag) nicht leisten könne.

Seitens des Referenten wurde darauf hingewiesen, dass es hier ausschließlich um die rechtliche Beurteilung geht. Allfällige Zahlungserleichterungen oder ähnliches seien mit dem zuständigen Finanzamt abzuklären.

Die Berufungswerberin führte weiters aus, dass es stimmt, dass der Sohn nicht im gemeinsamen Haushalt mit der Mutter gewohnt hätte. Zuerst hatte er mit Freunden eine Wohngemeinschaft und anschließend eine eigene Wohnung (im Mietverhältnis). Die Miete hätte der Sohn selbst bezahlt.

Am Studienort würde der Sohn keine Wohnung benützen. Er würde auch kein Stipendium beziehen. Ihres Wissens nach bezahle ihm der Vater Unterhalt im Ausmaß von ca. 350,00 € pro Monat.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG:*

*Unterhaltsleistungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.*

*§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988: 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.*

*§ 34 Abs. 8 EStG 1988:*

*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 „110 Euro“ pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.*

*§ 106 Abs. 1 EStG 1988:*

*Als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes gelten 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 zusteht.*

*Abs. 2: Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b zusteht.*

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 sieht im Hinblick auf die Mehraufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, den Abzug eines monatlichen Pauschbetrages vom Einkommen vor, der auch während der Schul- oder Studienferien zusteht. Ist ein Kind unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse aber einmal selbsterhaltungsfähig geworden (§ 140 ABGB), fällt auch die Unterhaltspflicht der Eltern und damit die Zwangsläufigkeit weiterer Aufwendungen

weg (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34, Einzelfälle - auswärtige Berufsausbildung).

Selbsterhaltungsfähigkeit liegt, unabhängig vom Alter des Kindes, vor, wenn das Kind die zur Deckung seines Unterhaltes erforderlichen Mittel selbst erwirbt oder zu erwerben im Stande ist, also in der Lage ist, seine gesamten Lebensbedürfnisse für angemessen aus eigenem Einkommen zu decken.

Der Sohn hat den aktenkundigen Unterlagen folgend, von Oktober 1998 bis September 1999 den Zivildienst abgeleistet.

Anschließend ist er von 4. Oktober 1999 bis 31. August 2001 in einem Dienstverhältnis gestanden. In diesem Zeitraum war der Sohn also jedenfalls 23 Monate selbsterhaltungsfähig. Im Oktober 2001 hat der Sohn mit dem Studium in Salzburg begonnen.

Die bereits eingetretene Selbsterhaltungsfähigkeit kann jedoch aus verschiedenen Gründen wieder verloren gehen und damit die Unterhaltspflicht der Eltern wieder aufleben.

In der Rechtsprechung wurde ein solches Wiederaufleben der Unterhaltspflicht dann bejaht, wenn ein Kind nach einer abgeschlossenen beruflichen Ausbildung und dadurch gegebenen Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit sich zu einer weiteren Ausbildung entschlossen hat, um offenkundig bessere berufliche Fortkommensmöglichkeiten zu erlangen. Hinsichtlich einer solchen weiteren Ausbildung muss jedoch insgesamt ein strengerer Maßstab angelegt werden als bei einem erstmaligen Ausbildungsgang (OGH 24.11.1987, 2 Ob 503/87).

Der Beginn eines Studiums nach erlangter Selbsterhaltungsfähigkeit wird einerseits nur bei besonderer Begabung hiefür und andererseits bei sicherer Erwartung eines besseren Fortkommens aufgrund dieses Studiums zum Wiederaufleben des Unterhaltsanspruches führen, wobei das Studium "ernsthaft und zielstrebig" sein muss. Außerdem muss dem Unterhaltsverpflichteten die Kostentragung nach seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen zumutbar sein (VwGH vom 18.2.1986, 85/14/0097).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist zur Beurteilung des hier vorliegenden Sachverhaltes aber nicht ausschließlich bzw. unbedingt die Aufgabe der beruflichen Tätigkeit relevant. Es stellt sich auch nicht unbedingt die Frage, ob der Sohn die Selbsterhaltungsfähigkeit aufgegeben hat.

Wesentlich ist, wie schon im Schreiben vom 14. Februar 2008 an die Berufungswerberin ausgeführt, die Tatsache, dass die gesetzlichen Bestimmungen die eine Ausbildung **außerhalb des Wohnortes** anführen. Als Wohnort gilt der Familienwohnsitz gemeinsam mit den Eltern (vgl. VwGH 6.12.1983, 83/14/0175) bzw. wie hier bei der Mutter.

Der Sohn hat aber, wie die Berufungswerberin im Telefonat vom 28. Februar 2008 bestätigte,

nicht mehr im gemeinsamen Haushalt gewohnt.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes werden aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen. § 34 Abs. 8 trifft eine Regelung für jene **Mehraufwendungen** im Rahmen der Unterhaltspflicht, die aufgrund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung erwachsen (und entgegen § 34 Abs. 7 Berücksichtigung finden können).

§ 34 Abs. 8 sieht im Hinblick auf die Mehraufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes aus rechtlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, den Abzug eines monatlichen Pauschbetrages vom Einkommen vor. Mehraufwendungen, dem Grunde nach, liegen dann vor, wenn zum Beispiel durch den auswärtigen Schulbesuch die Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich ist (vgl. VwGH 21.9.1993, 93/14/0078).

Da aber der Sohn einen eigenen Haushalt führt (eigene Mietwohnung), konnten unter diesem Titel schon rein begrifflich keine **Mehraufwendungen** anfallen (keine auswärtige Ausbildung aus der Sicht der Berufungswerberin).

Der laufende Unterhalt stellt keine Außergewöhnlichkeit dar (vgl. VwGH 15.4.1997, 95/14/0147).

Daher sind die angeführten Unterstützungen (Naturalien im Wert von 100,00 bis 150,00 € pro Monat) allenfalls als Deckung des laufenden Unterhaltes anzusehen, welche aber gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 bei der Mutter zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen, weil derartige Aufwendungen auch beim Sohn selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

In Anbetracht all dieser Gegebenheiten war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. März 2008