

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 9. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 17. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das gesamte Jahr 2002 und für 1-9/2003 Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für eine Berufsausbildung seines Kindes außerhalb des Wohnortes in Höhe des Pauschbetrages von € 110 pro Monat. Die Tochter des Berufungswerbers arbeitete laut Bestätigung des Institutes für Wirtschafts- und Sozialgeschichte der Karl-Franzens-Universität in Graz seit dem Sommersemester 2001 sehr erfolgreich an einer Dissertation. Mit Abschluss der Arbeit sei mit Ende Sommersemester 2003 zu rechnen. Daneben war die Tochter bereits in einer Steuerberatungskanzlei berufstätig.

Der Berufungswerber vertritt diesbezüglich die Ansicht, dass Ausbildungskosten grundsätzlich gemäß RZ 877 LStR von den Eltern im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht auch dann zu tragen

seien, wenn das Kind über eigene Einkünfte verfügen würde. Übersteige das Einkommen (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) des Kindes aber den Betrag von € 8.725 nicht und sei von einer entsprechenden Kostentragung der Eltern auszugehen, stehe der Freibetrag zu. Die Einkommenssituation des Kindes bis zur genannten Höhe sei daher eindeutig geregelt. Nicht geregelt sei, bei entsprechender Kostentragung der Eltern, wenn das Kind mehr als die oben genannten € 8.725 im jeweiligen Jahr verdienen würde. Da das Einkommen seines Kindes in den Jahren 2002 und 2003 diese Grenze nicht wesentlich (weniger als 50%) überstiegen habe, die Situation bei Überschreiten für die Inanspruchnahme des pauschalen Freibetrages nicht explizit verneint werde, und alle anderen Voraussetzungen erfüllt seien, ersuche er um Anerkennung der beantragten Pauschbeträge.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung zusammengefasst mit der Begründung, dass die Unterhaltpflicht der Eltern bei Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes, welche dann als bestehend anzusehen ist, wenn das Kind die zur Deckung seines Unterhaltes erforderlichen Mittel selbst erwirbt oder zu erwerben im Stande ist bzw. dem Kind eine Erwerbsfähigkeit zumutbar ist, entfallen würde. Jedenfalls trete die Selbsterhaltungsfähigkeit mit dem Antritt einer Beschäftigung mit relativ hohen Einkünften ein (OGH 10.6.1999, 6 Ob 11/99g). Wenn das eigene Einkommen des Kindes (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) den familienbeihilfeschädlichen Betrag von 8.725 € übersteigen würde, stehe der Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 nicht zu.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ergänzend vorgebracht, dass das Einkommen seines Kindes in den Jahren 2002 und 2003 die o.a. Grenze nicht wesentlich überschritten habe – das Einkommen im Jahr 2002 habe € 10.561,45; im Jahr 2003 € 11.627,31 betragen. In Anbetracht dieser Beträge sei man von einer „beträchtlichen Höhe“ sehr weit entfernt und könne auch nicht von hohen Einkünften gesprochen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gesetzliche Grundlage für die gegenständlich strittigen außergewöhnlichen Belastungen lautet:

Außergewöhnliche Belastungen

§ 34. Abs. 1 Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Abs. 2 Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3 Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs 8 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.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 22.12.2004, 2003/15/0058, unter Hinweis auf die Entscheidung vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, fällt die Berufsausbildung des Kindes als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch sind die Aufwendungen dafür grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten .

Nach den Erkenntnissen des VwGH vom 24.2.2000, 96/15/0187 sowie vom 27.5.1999, 98/15/0115 werden Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (§ 34 Abs 8 EStG 1988) aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen. § 34 Abs 8 EStG 1988 trifft eine Regelung für jene Mehraufwendungen (Hinweis E 29.6.1995, 93/15/0104) im Rahmen der Unterhaltspflicht, die durch die auswärtige Berufsausbildung erwachsen. Nach § 34 Abs 8 EStG 1988 erfolgt die steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen auf Grund auswärtiger Berufsausbildung eines Kindes - unabhängig davon, wann diese (allenfalls fremdfinanzierten) Mehraufwendungen bezahlt werden - durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung.

Die Unterhaltsverpflichtung der Eltern für ihre Kinder ergibt sich aus § 140 ABGB. Danach haben „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 mindert sich insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.“

Das Finanzamt hat in der Begründung seiner Berufungsvorentscheidung vom 29.11.2005 bereits zutreffend ausgeführt, dass die Selbsterhaltungsfähigkeit eines Kind dann als bestehend anzusehen ist, wenn das Kind die zur Deckung seines Unterhaltes erforderlichen Mittel selbst erwirbt. Jedenfalls tritt die Selbsterhaltungsfähigkeit mit dem Antritt einer Beschäftigung mit relativ hohen Einkünften ein (vgl. OGH 10.6.1999, 6Ob11/99g). Dem Beschluss des OGH vom 19.5.2005, 6Ob50/05d ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen,

dass als Grenze für die Selbsterhaltungsfähigkeit der Richtsatz für Ausgleichszulagen heranzuziehen sei. Dieser habe im Jahr 2003 rund 720 Euro netto im Monatsdurchschnitt betragen.

Wenn sich das Finanzamt als Grenze für die Selbsterhaltungsfähigkeit an dem sich aus dem Familienbeihilfenrecht herleitenden, in den Lohnsteuerrichtlinien genannten, Betrag von 8.725 Euro pro Jahr orientiert, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Dabei spielt es auch keine Rolle, dass das mit Bescheid vom 4.5.2005 festgesetzte Einkommen der Tochter des Berufungswerbers diese Grenze nicht wesentlich (weniger als 50 %) überstiegen hat. Laut Lohnzettel hatte die Tochter des Berufungswerbers im Jahr 2002 immerhin ein Bruttojahresgehalt (Kennzahl 210) in Höhe von € 23.231,42 und im Jahr 2003 € 25.628,44. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass die Tochter des Berufungswerbers die Aufwendungen für das Doktoratsstudium im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung bereits als Werbungskosten geltend gemacht hat und daher auch aus diesem Grunde eine (teilweise) nochmalige steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen, wenn auch in pauschaler Form, beim Berufungswerber nicht möglich ist, da die Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein darf.

Hinsichtlich des weiteren Vorbringens, dass in den Lohnsteuerrichtlinien bei entsprechender Kostentragung der Eltern nicht „geregelt“ sei, wenn das Kind mehr als die genannten € 8.725 im jeweiligen Jahr verdienen würde, wird darauf hingewiesen, dass dies unbeachtlich ist, da die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle darstellen. Den Lohnsteuerrichtlinien kommt somit keine normative Bedeutung zu. Dies wird im Einleitungssatz der Richtlinien zum Ausdruck gebracht, in dem deren rechtliche Qualifikation mit der Formulierung umschrieben wird: Die Richtlinien stellen einen "Auslegungsbehelf" zum EStG 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Verwaltungspraxis mitgeteilt werde (VfGH-Beschluss vom 26. November 1996, Zl. 46/95).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Jänner 2008