



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0562-W/10,

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 29. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 2. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Frau XY (in der Folge Bw) ist Lehrerin. In den Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2006 und 2007 machte sie verschiedene Aufwendungen als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 bzw als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 geltend.

Veranlagungszeitraum 2006

Laut Einkommensteuerbescheid 2006 vom 02.10.2009 wurde das Einkommen der Bw. wie folgt festgesetzt:

Steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel	43.270,53 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-521,19 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	42.749,34 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-820,69 €
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	-4.677,96 €
Selbstbehalt	4.299,33 €
Einkommen	41.450,02 €

Die berücksichtigten Werbungskosten iHv € 521,19 beinhalten Kosten für diverses Büromaterial und Computerzubehör, sowie nach Abzug eines geschätzten Privatanteils von 40% die Halbjahres-AfA für einen im September 2006 angeschafften Laptop und die Ausgaben für Internet nach Abzug eines Privatanteils iHv 60%.

Die berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG 1988 iHv € 4.677,96 beinhalten Behandlungskosten und Rezeptgebühren im Zuge von Zahnregulierungen der Bw selbst und ihres Sohnes. Diese konnten aber nur berücksichtigt werden, soweit sie den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 iHv € 4.299,33 übersteigen.

Zusätzlich hatte die Bw die Berücksichtigung von Ausbildungskosten iHv € 4.461,47 für ihre Kinder als außergewöhnliche Belastungen und Ausgaben für Fachliteratur iHv € 115,00 als Werbungskosten beantragt. Darin sind Studiengebühren ihrer Tochter für das Sommersemester und Wintersemester 2006 iHv jeweils € 378,72 und Trainingskosten ihres Sohnes (Berufsziel Tennisprofi) für den Zeitraum Jänner bis März 2006 iHv € 1.143,01, für den Sommer 2006 iHv € 1.200,01 und für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2006 iHv € 1.361,01 enthalten.

Die Kosten für Literatur konnten aufgrund nicht beigebrachter, aber nötiger Unterlagen nicht berücksichtigt werden.

Als Begründung für die Nichtberücksichtigung der Ausbildungskosten für ihre Kinder wurde vom Finanzamt (FA) angeführt, dass Kinderbetreuungskosten grundsätzlich nur für Kinder im Schulpflichtalter als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind und dass Kosten für Schulgeld, Sportausbildung und dgl keine außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 darstellten.

In der Berufung vom 18.10.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 brachte die Bw vor, dass ihr Sohn als Berufsziel Tennisprofi hätte und daher auf dieses Ziel hintrainiere. Die tatsächlich angefallen Kosten für das Training inklusive Nenngelder und Reisekosten für Turniere beliefen sich im Jahr 2006 auf ca. € 9.000,00; davon erwarte sie nur die Abschreibung der Kosten für das Tennistraining selbst iHv € 3.704,07. Sie wies darauf hin, dass die Belastung für sie außergewöhnlich sei, weil sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen vergleichbaren Einkommens nicht erwachse, weiters dass die Belastung zwangsläufig sei, da sie sich dem Berufswunsch ihres Sohnes nicht entziehen könne und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt sei und den Selbstbehalt übersteigen werde.

Zusätzlich führte sie an, sie erwarte, dass ein Teil der Ausbildungskosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich anerkannt würde, da ihr Sohn später als Tennisprofi und Tennislehrer Steuerzahler sein werde.

Schließlich ersuchte die Bw um Anrechnung der Studiengebühren ihrer Tochter, weil sie für sich und ihren Sohn auch zusätzliche Zahnrätskosten zu bezahlen gehabt hätte. Demnach hätten die außergewöhnlichen Belastungen 2006 (Zahnrätskosten, Rezeptgebühren, Studiengebühren und Trainingskosten) insgesamt € 9.139,48 betragen.

Bezüglich der Literatur, die als Werbungskosten berücksichtigt werden sollen, wurde folgende Liste beigefügt:

Titel	Autor	€
1. Einladung nach Kreta	Thomas Münster	3,-
2. Die keltische Welt	John Sharkey	12,-
3. Die Kathedrale von Trani	Stefania Mola	4,-
4. Klösterreich, Geschichte und Gegenwart	Joachim Angerer, Gerhard Trumler	15,-
5. Österreichs Burgen	Gerhard Stenzel	19,-
6. Deutsche Madonnen	DuMont Verlag	7,-
7. Im Schnittpunkt der Welten	Kristian Sottriffer, Gerhard Trumler	19,-
8. Henri Toulouse Lautrec	Douglas Cooper	10,-
10. 1000 Meisterwerke der europ. Malerei	Christiane Stukenbrock, Barbara Töpfler	9,-
11. Kulturgeschichte der Welt	Georg Westermann-Verlag	17,-
<i>Gesamt</i>		<u>115,-</u>

Mit Berufungsverfahrensentscheidung vom 09.11.2009 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet wie folgt: „*Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden.*

Die Studiengebühr für die Tochter und die Ausbildungskosten für den Sohn sind mit der Familienbeihilfe bzw. Kinderabsetzbetrag abgegolten. Die Bezahlung von Ausbildungskosten erfolgt als Unterhaltsleistung an das Kind. Kosten der Berufsausbildung würden aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen, weil die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses erfolgt. Nicht jeder Vorteil, den die Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, führt zu zwangsläufigen Kosten. Ausbildungskosten für Kinder sind nur im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 bei Erfüllung der dort normierten Voraussetzungen (auswärtige Berufsausbildung) mit dem dort vorgesehenen Pauschbetrag möglich. Da keine auswärtige Berufsausbildung vorliegt, kann auch der Pauschbetrag nicht berücksichtigt werden.“

Im „Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz“ vom 07.12.2009 führte die Bw noch zusätzlich aus, dass die Literatur, für die sie die Anerkennung als Werbungskosten beantrage, für die Erstellung einer Hausarbeit im Rahmen eines Akademielehrgangs absolut notwendig gewesen wäre. Anders tätige Personen hätten diese Bücher nicht in dieser kurzen Zeitdauer zur Verfügung haben müssen.

Weiters führt sie an, dass zwar die Studiengebühren der Tochter und die Schulkosten des Sohnes durch die Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag abgegolten werden, aber dass sie Anspruch erhebe, die sehr hohen Ausbildungskosten des Sohnes zum Tennisprofi als außergewöhnliche Belastung anzusetzen. In ihrem Fall seien die außergewöhnlich hohen Belastungen zwangsläufig, da sie sich dem Berufswunsch des Sohnes aus ethischen Gründen nicht entziehen könne. Auch sei ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit stark beeinträchtigt; sie habe einen Kredit aufgenommen und eine weitere halbe Lehrverpflichtung angenommen.

Veranlagungszeitraum 2007

Laut Einkommensteuerbescheid 2007 vom 02.10.2009 wurde das Einkommen wie folgt festgestellt:

Steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel	41.869,29 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-1.121,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.747,31 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-1.022,27 €
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltens	-3.626,66 €
Selbstbehalt	3.626,66 €
Einkommen	39.625,04 €

Die berücksichtigten Werbungskosten iHv € 1.121,98 beinhalten Kosten für diverses Büromaterial und Computerzubehör, zwei Bücher und drei Museumseintritte, sowie nach Abzug eines geschätzten Privatanteils von 40% die AfA für den 2006 angeschafften Laptop und die Ausgaben für Internet nach Abzug eines Privatanteils iHv 40%.

Die berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG 1988 iHv € 3.626,66 beinhalten Behandlungskosten und Rezeptgebühren im Zuge von Zahnregulierungen der Bw selbst und ihres Sohnes. Da sie aber den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 iHv 4.564,29 nicht übersteigen, konnten sie weiter nicht berücksichtigt werden.

Die Kosten für weitere Literatur konnten aufgrund nicht beigebrachter, aber nötiger Unterlagen nicht berücksichtigt werden.

Zusätzlich hatte die Bw die Berücksichtigung von Tennistraining iHv € 5.720,00 für ihren Sohn als außergewöhnliche Belastungen und Ausgaben für weitere Fachliteratur iHv € 107,00 als Werbungskosten beantragt.

Die Begründung für die Nichtberücksichtigung der weiteren Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen ist gleich wie für den Veranlagungszeitraum 2006.

In der Berufung vom 18.10.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 brachte die Bw wiederum vor, dass ihr Sohn als Berufsziel Tennisprofi habe und daher auf dieses Ziel hintrainiere. Die tatsächlich angefallenen Kosten für Training, Nenngelder bei Turnieren, Reisespesen etc. beliefen sich im Jahr 2006 auf ca. € 10.000,00; davon erwarte sie nur die Abschreibung der Kosten für das Tennistraining iHv € 5.720,00. Sie weist daraufhin, dass die Belastung für sie außergewöhnlich sei, weil sie der Mehrzahl der Steuerpflichtigen vergleichbaren Einkommens nicht erwachse, weiters dass die Belastung zwangsläufig sei, da sie sich dem Berufswunsch ihres Sohnes nicht entziehen könne und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt sei und den Selbstbehalt übersteigen würde.

Zusätzlich führte sie an, sie erwarte, dass ein Teil der Ausbildungskosten als außergewöhnliche Belastung steuerlich anerkannt werde, da ihr Sohn später als Tennisprofi und Tennislehrer Steuerzahler sein werde.

Demnach hätten die außergewöhnlichen Belastungen 2007 für Zahnarztkosten, Rezeptgebühren und Trainingskosten insgesamt € 9.345,94 betragen.

Bezüglich der Literatur, die als Werbungskosten berücksichtigt werden soll, ist folgende Liste dem Akt zu entnehmen:

Titel	Autor	€
1. Romanische Kunst in Österreich	Dr. Harry Kühnel, Stadtgem. Krems	12,-
2. Malerisches altes Europa	Rolf Müller	25,-
3. Das Viertel unter dem Wienerwald	Christoph Wagner, Kurt Westermann	21,-
4. Frankreich	Kurt Peter Karfeld	4,-
5. Paris	Belser Verlag	12,-
6. Van Gogh	Mini Kunstdörfer	3,-
7. Margritte	David Sylvester	12,-
8. Cezanne	Mini Kunstdörfer	3,-
9. Louvre, Meisterwerke d. Malerei	Germain Bazin	12,-
10. Goya	Mini Kunstdörfer	3,-
<i>Gesamt</i>		<u>107,-</u>

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 09.11.2009 wurde für 2007 ein gegenüber dem Bescheid vom 02.10.2009 im Ergebnis unveränderter Einkommensteuerbescheid 2007

erlassen. Die Begründung entspricht der Berufungsverfahrensentscheidung vom 09.11.2009 für den Veranlagungszeitraum 2006.

Dagegen brachte die Bw. am 07.12.2009 einen „Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz“ ein. Sie führte in der Begründung aus, dass die Literatur, für die sie die Anerkennung als Werbungskosten beantragte, für die Erstellung einer Hausarbeit im Rahmen eines Akademielehrgangs absolut notwendig gewesen wäre. Anders tätige Personen hätten diese Bücher nicht in dieser kurzen Zeitdauer zur Verfügung haben müssen.

Bezüglich der Trainingskosten des Sohnes weist die Bw, wie im Vorlageantrag für den Veranlagungszeitraum 2006, darauf hin, dass die Kosten ihr zwangsläufig erwachsen, da sie sich dem Berufswunsch ihres Sohnes nicht entziehen könne und diese Kosten ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit stark beeinträchtigten. Außerdem führt sie an, dass nicht jede Ausbildung nach normierten Voraussetzungen ablaufen könne. Die Berufsausbildung ihres Sohnes finde zwar in derselben Stadt statt, sei aber trotzdem sehr kostspielig und es gäbe keinen anderen Ausbildungsweg, weswegen der Pauschbetrag zur Anwendung kommen solle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:

Die Bw ist Lehrerin. Sie übernimmt die Ausbildungskosten des Sohnes, der den Berufswunsch Tennisprofi hegt. Das Training des Sohnes erfolgt innerhalb des Einzugsgebiets des Wohnortes.

Strittig ist die Berücksichtigung der Kosten für Literatur iHv € 115,00 (2006) bzw € 107,00 (2007) als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 sowie der Trainingskosten des Sohnes der Bw iHv € 3.704,03 (2006) bzw. € 5.720,00 (2007) als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007.

In rechtlicher Hinsicht wird ausgeführt:

I. Fachliteratur

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Ausgaben oder Aufwendungen 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, nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, befriedigt im Allgemeinen ein im Privaten gelegenes Bedürfnis und führt daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (vgl VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Die von der Bw aufgelisteten Bücher erweisen sich nach einer Online-Recherche als allgemeine Bücher und Bildbände zu den Themen Kunst- bzw Kulturgeschichte („Louvre - Meisterwerke der Malerei“, „Die keltische Welt“, „Klösterreich - Geschichte und Gegenwart“, „Deutsche Madonnen“, „Im Schnittpunkt der Welten“, „1000 Meisterwerke der europäischen Malerei“ und „Die Kathedrale von Trani“,), Landschaften („Einladung nach Kreta“, „Malerisches altes Europa“, „Das Viertel unter dem Wienerwald“, „Frankreich“ von K. P. Karfeld und „Österreichs Burgen“,) und Ausstellungen („Romanische Kunst in Österreich“ und „Paris“ aus dem Belser Verlag) sowie allgemeine Werke über das Leben und Schaffen einzelner Künstler (die Minikunstführer über van Gogh, Cezanne und Goya, „Henri Toulouse Lautrec“ von D. Cooper und „Margritte“ von David Sylvester).

Es handelt sich hierbei um Werke, die nicht nur für Lehrer von Interesse sind, sondern auch für andere, allgemein gebildete Personen aus anderen Berufsgruppen. Diese Werke verlieren damit auch bei einer Lehrerin für Bildnerische Erziehung nicht den Charakter von allgemeinbildenden Werken, die grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. (vgl VwGH 03.05.1983, 82/14/0297 und VwGH 28.10.1998, 93/14/0195)

Aus diesem Grund können die Bücher nicht als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 bei der Bw berücksichtigt werden.

II. Trainingskosten

§ 34 EStG 1988 bestimmt, dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind, sofern diese

1. außergewöhnlich sind (Abs 2),
2. zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und
3. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Die Belastungen dürfen weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Eine Belastung gilt gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 als außergewöhnlich, wenn sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Als zwangsläufig kann eine Belastung nach § 34 Abs 3 EStG 1988 angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige sich dieser aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 wird eine wesentliche beeinträchtigte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dann gegeben sein, wenn die Belastung den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7 300 Euro6%

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro8%

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro10%

mehr als 36 400 Euro12%

und vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht bzw für jedes Kind iSd § 106 EStG 1988.

Der Selbstbehalt wird vom Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen berechnet, wobei gemäß § 34 Abs 5 EStG 1988 gegebenenfalls vorhandene sonstige Bezüge iSd § 67 EStG zu den zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit hinzuzurechnen sind.

§ 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 bestimmt für Unterhaltsleistungen, dass diese Leistungen für Kinder durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten sind. Gemäß Z 4 können darüber hinaus nur solche Aufwendungen für Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung des Unterhaltspflichtigen abgezogen werden, soweit diese auch beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

§ 34 Abs 8 EStG 1988 sieht einen monatlichen Pauschbetrag von € 110 für Aufwendungen für eine Ausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes vor, sofern im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit gegeben ist.

Das Gesetz schränkt also die Abzugsmöglichkeit von Unterhaltsleistungen stark ein, obwohl sie durchaus zwangsläufig entstehen. Außerdem sind Ausbildungskosten für Kinder grs mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten (vgl Doralt, EStG¹¹, Tz 62 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Außergewöhnliche Belastungen beim Unterhaltspflichtigen stellen Unterhaltsleistungen also nur insofern dar, als sie auch beim Unterhaltsberechtigten als solche angesehen werden können. Aber die Berufsausbildungskosten des Sohnes, wäre er selbst Steuerpflichtiger, stellen auch bei ihm grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Eine außergewöhnliche Belastung aufgrund einer Berufsausbildung läge nur dann vor, wenn zum Beispiel wegen einer Krankheit, Verletzung oder ähnlichem eine neuerliche Berufsausbildung erfolgen müsste (vgl wiederum Doralt aaO, Tz 75 unter Stichwort Berufsausbildung und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Aus diesem Grund ist die vom FA angeführte Begründung richtig, dass die Berufsausbildung des Sohnes keine außergewöhnliche Belastung darstelle, da sich der Sohn aus freiem Willen für das Berufsziel Tennisprofi entschieden habe und deswegen auch bei ihm, wäre er Steuerpflichtiger, keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Somit sind die Aufwendungen auch bei der Bw keine außergewöhnliche Belastung. Ob die Aufwendungen bei

der Bw aus sittlichen Gründen zwangsläufig entstanden sind, muss daher nicht mehr geprüft werden.

Da die Bw in ihrem Vorlageantrag auf den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs 8 EStG verwiesen hat, sei noch einmal darauf hingewiesen, dass dieser Pauschbetrag aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen nur für solche Ausbildungen gewährt werden kann, die außerhalb des Wohnortes stattfinden, wenn im Einzugsgebiet keine entsprechenden Ausbildungsmöglichkeiten bestehen. Da aber der Sohn die Ausbildung bzw das Training im Wohnort, wo es demnach auch entsprechende Möglichkeiten gibt, absolviert, besteht auch kein Anspruch auf den Pauschbetrag.

Die Kosten für das Tennistraining des Sohnes stellen deswegen keine außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG 1988 für die Bw dar.

Darüber hinaus wird auf die schlüssigen und nachvollziehbaren Begründungen des FA in den Erstbescheiden und Berufungsvorentscheidungen verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. November 2011