



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Dietrich, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1020 Wien, Aspernbrückengasse 2, gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte der Berufungswerber (Bw.) im Zusammenhang mit einer aus einer Ausbildungsvereinbarung (Ausbildung zu Profitennisspieler) mit seinem Sohn, N.M., resultierenden Betätigung negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von € 10.823,71. Im Detail handelte es sich bei den geltend gemachten Ausgaben um eine Trainings-Kostenpauschale im Sportcenter Cumberland in der Höhe von € 4.000, um Nenngelder im Gesamtbetrag von € 300,78, um Arztkosten für Untersuchungen in der Höhe von 265,17, um Taggelder in der Höhe von 6.211,76 sowie um Betreuungsgeld im Betrag von € 46.

Mit Bescheid vom 4. Mai 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Höhe von € 6.090,16 fest und ließ dabei die zu dem Verlust aus selbständiger Arbeit führenden Aufwendungen mit der Begründung unberücksichtigt, dass diese nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen darstellten und daher keine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung möglich sei.

Der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung legte der Bw. Unterlagen bei, denen nach Ansicht des Bw. zu entnehmen sei, dass es sich bei der Ausbildung seines Sohnes um eine Berufsausbildung zum Profitennisspieler handle, welche das Ausmaß einer gewöhnlichen Berufsausbildung eindeutig überschreite und welche auf ein hohes Einkommen aus Siegesprämien und Sponsorengeldern abziele. Aus diesem Grund sei daher nicht anzunehmen, dass diese Ausbildungskosten durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag abgegolten würden.

Zur Dokumentation der Ausbildung legte der Bw. eine Aufstellung über die im Jahr 2004 und 2005 gespielten Tennisturniere sowie einige Medienberichte über Herrn N.M. bei. Des Weiteren wurden die Anmeldebestätigung sowie die Schulgrundsätze des Oberstufenrealgymnasiums für Leistungssportler in 1160 Wien übermittelt, um den Umfang der Berufsausbildung von Herrn N.M. zu erläutern. Dieses Gymnasium sei speziell auf Leistungssportler ausgerichtet und biete den Schülern einen Schulunterricht unter Rücksichtnahme auf deren Trainingszeiten und Turnierspiele. Der gesamte Aufbau der Trainingseinheiten sowie die Teilnahme an Tennisturnieren und Trainingscamps werde unter Leitung von Herrn Michael Oberleitner durchgeführt und ziele auf einen baldigen Einstieg in den Profi-Tennissport ab.

Da alle in den Steuererklärungen geltend gemachten Ausgaben für die Ausbildung naturgemäß vor einer möglichen Erzielung von Einnahmen angefallen seien und unmittelbar mit künftigen Gewinnen bzw. Einnahmen aus dieser Einkunftsart zusammenhängen würden, seien sie als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Folge man der Argumentation des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2005, so seien die Ausbildungskosten für Herrn N.M. der Privatsphäre zuzurechnen. Es ergäbe sich daraus die Schlussfolgerung, dass auch zukünftige Einnahmen aus dieser Tätigkeit der Privatsphäre zuzurechnen und daher nicht einkommensteuerrechtlich zu veranlagen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist allein die Frage strittig, ob die vom Bw. für seinen Sohn N.M. im Kalenderjahr 2005 verausgabten Berufsausbildungskosten zum Profitennisspieler in der Höhe von € 10.823,71 einer steuerlichen Absetzbarkeit in Form einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 zugänglich sind oder nicht.

Vorweg ist festzuhalten, dass die steuerliche Behandlung von so genannten "Unterhaltslasten" auch von § 20 EStG 1988 geregelt wird. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 leg.cit. gelten die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen

aufgewendeten Beträge als nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben. Nach dieser Bestimmung können Unterhaltsleistungen weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben abgesetzt werden. In § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 wird normiert, dass freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn diese Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. § 20 Abs. 3 EStG 1988 ordnet an, dass Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 auch nicht unter dem Sonderausgabentitel (§ 18) abzugsfähig sind. Durch die zitierten Gesetzesstellen des § 20 EStG 1988 wird somit klargestellt, dass Unterhaltsleistungen an unterhaltsberechtigte Personen grundsätzlich nur als außergewöhnliche Belastung steuerlich Anerkennung finden können.

Die im Berufungsfall maßgebenden Bestimmungen des § 34 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lauten auszugsweise wie folgt:

§ 34. (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.

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

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

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt [...]

(5) [...]

(6) [...]

(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 und c 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.

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.

(8) [...]

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Sohn des Bw., N.M., im Streitjahr 2005 in Schulausbildung im Oberstufenrealgymnasium für Leistungssport gestanden ist und zusätzlich ein Tennistraining im Sportcenter Cumberland erhalten hat. Unbestritten ist weiters, dass der Bw. im Kalenderjahr 2005 sowohl die Familienbeihilfe als auch den Kinderabsetzbetrag bezogen hat und für seinen Sohn infolge dessen Ausbildung zum Profitennisspieler Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 10.823,71 verausgabt hat.

Die Berufsausbildung eines Kindes kommt als Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich in Betracht; es handelt sich um Belastungen, denen sich der Steuerpflichtige aus „rechtlichen Gründen nicht entziehen kann“ (Abs. 3 leg. cit.). Die Aufwendungen dafür sind jedoch mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten, sofern sie mit einer Ausbildung üblicherweise verbunden sind (VwGH 30.1.1990, 88/14/0218).

Unter dem Begriff Berufsausbildung sind alle Arten schulischer, universitärer oder kurzmäßiger Ausbildung zu verstehen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird. Jedenfalls zur Berufsausbildung gehört der Besuch der Pflicht-, Mittel- und Hochschule einschließlich Doktorat (VwGH 18.2.1986, 85/14/0047), ebenso eine Berufsschule für Lehrlinge. Eine Sportausbildung ist laut Erkenntnis des VwGH vom 29.9.1961, 836/61, keine Berufsausbildung (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar Band III, Tz 75 zu § 34).

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG liegt eine steuerlich zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn beide Merkmale, nämlich das der Außergewöhnlichkeit und das der Zwangsläufigkeit, vorliegen.

Nicht bestritten wird, dass dem Bw. im Streitjahr außergewöhnlich hohe Aufwendungen für das Tennistraining seines Sohnes sowie dessen Teilnahme an Turnierspielen erwachsen sind. Fraglich ist hingegen, ob diese auch zwangsläufig waren.

Zwangsläufig entsteht eine Belastung dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3 leg cit).

Der Bw. bringt vor, dass es sich bei der Ausbildung seines Sohnes um eine Berufsausbildung zum Profitennisspieler handle, welche das Ausmaß einer gewöhnlichen Berufsausbildung eindeutig überschreite und welche auf ein hohes Einkommen aus Siegesprämien und Sponsorengeldern abziele. Auch das Gymnasium sei speziell auf Leistungssportler ausgerichtet und biete den Schülern einen Schulunterricht unter Rücksichtnahme auf deren Trainingszeiten und Turnierspiele. Der gesamte Aufbau ziele auf einen baldigen Einstieg in den Profi-Tennissport ab.

Dazu ist zu sagen, dass gemäß § 140 Abs. 1 ABGB die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen haben. In dieser Bestimmung kommt unter anderem der Grundsatz des Kindeswohls zum Ausdruck. Dieser Begriff wird im Gesetz zwar nicht ausdrücklich definiert, ist im § 178a ABGB aber näher umschrieben. Dabei sind die Persönlichkeit des Kindes und seine Bedürfnisse, besonders seine Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten, aber auch die Lebensverhältnisse der Eltern zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung des Kindeswohls ist keineswegs auf den Bereich der personenrechtlichen Beziehungen zwischen Eltern und Kindern beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf die vermögensrechtliche Seite des Eltern-Kind-Verhältnisses. Je größer somit eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation der Unterhaltpflichtigen ist, umso eher wird dem Kind auch eine besondere, kostspieligere Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein.

Aber nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen oder wozu sich Eltern ihren Kindern gegenüber verpflichtet fühlen, um ihnen eine bestmögliche Ausbildung in allen

Bereichen, z.B. auf musischem oder sportlichem Gebiet angedeihen zu lassen, führt zu zwangsläufigen Kosten im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG (VwGH 24.10.1990, 87/13/0081). Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassen Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105). So gebietet weder die gesetzliche Unterhaltpflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht den Eltern, die unverhältnismäßig hohen Kosten einer Sportausbildung zu tragen.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG nur insoweit abzugänglich, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar Band III, Tz 56 ff zu § 34). Darunter fallen in erster Linie Krankheitskosten oder Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, nicht aber Aufwendungen für die eigene Schul- bzw. Berufsausbildung.

Voraussetzung der Berücksichtigung der seitens des Bw. an seinen Sohn N.M. geleisteten Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung ist daher zusätzlich, dass diese Aufwendungen, würden sie vom Sohn selbst getragen werden, bei diesem eine außergewöhnliche Belastung darstellten.

Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden wäre und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig gewesen wäre, oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung uä. erforderlich geworden wäre (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087 und 18.2.1999, 97/15/0047).

Eine diesen Ausnahmefällen entsprechende Sachverhaltskonstellation hat der Bw. jedoch nicht behauptet und liegt im gegenständlichen Fall auch nicht vor. Durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird klargestellt, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einer „normalen“, d.h. einer auf einem freien Willensentschluss basierenden Berufsausbildung nicht als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren sind.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 stand daher der Anerkennung der vom Bw. für das Jahr 2005 geltend gemachten Ausgaben für seinen Sohn N.M. als außergewöhnliche Belastungen entgegen, weil diese Ausgaben beim Sohn des Bw. selbst keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden.

Betreffend den Einwand des Bw., wonach aus dieser rechtlichen Beurteilung die Schlussfolgerung zu ziehen sei, dass zukünftige Einnahmen des Sohnes des Bw. aus seiner sportlichen Tätigkeit der Privatsphäre zuzurechnen und daher nicht einkommensteuerrechtlich

zu veranlagen wären, ist entgegenzuhalten, dass für den Fall, dass eine sportliche Tätigkeit als Beruf ausgeübt wird und mit ihr Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes erzielt werden, die Aufwendungen für das Training zweifellos im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen und Werbungskosten darstellen.

Wien, am 9. August 2007