



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 21. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte für das Jahr 2010 eine außergewöhnliche Belastung wie folgt (Beilage Punkt 5.) zur Einkommensteuererklärung 2010, AS 3/10):

"Der Sohn (des Bw.) hat im Jahr 2010 geheiratet.

Als Ausstattung hat (der Bw.) seinem Sohn einerseits einen

Betrag in Höhe von	37.000,00
übergeben und andererseits hat er die Kosten für	
die Hochzeitstafel getragen in Höhe von	10.935,40
Summe	47.935,40
Abzüglich Selbstbehalt: 12 % von 112.396,32	-13.487,55
Summe	34.447,85"

Der vom Finanzamt erlassene Einkommensteuerbescheid 2010 weist bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen Folgendes aus (vgl. den gegenständlichen

Einkommensteuerbescheid, AS 16ff):

"Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	0,00 €
Selbstbehalt	0,00 €

Begründung:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnte nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 13.341,57 nicht übersteigen.

Die beantragten Aufwendungen für die Heiratsausstattung stellen keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG dar und sind daher nicht abzugsfähig."

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wird die erklärungskonforme Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung mit der Einschränkung, dass die zumutbare Mehrbelastung € 13.341,57 beträgt, mit nachstehender Begründung beantragt:

"Das Finanzamt teilt die außergewöhnliche Belastung in 2 Teile. Einerseits in die Kosten der

übernommenen Hochzeitstafel per	10.937,40
andererseits in die Kosten der Ausstattung per	37.000,00

Die Kosten der Hochzeitstafel per 10.935,40 werden grundsätzlich anerkannt, jedoch nicht in Abzug gebracht, weil sie den Selbstbehalt von 13.341,57 nicht übersteigen.

Die Kosten der Ausstattung werden nicht anerkannt, weil sie keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des EStG darstellen.

Die Berufung richtet sich gegen diese Vorgangsweise.

Begründung:

Vorerst sei hier ein Artikel von Univ.Doz. Dr. Reinhold Beiser, Innsbruck, aus dem Jahr 1994 angeführt.

RdW 1994, 155
Heft 5 v. 01 05 1994
Steuerrecht

Neues zum Heiratsgut?

Reinhold Beiser
Von Univ.Doz. Dr. Reinhold Beiser, Innsbruck

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch ... fallen Heiratsgut und Heiratsausstattung unter die nach § 34 Abs 7 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Unterhaltsleistungen. Ein neues Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Abzugsfähigkeit von Bürgschaftszahlungen im Zusammenhang mit einer Existenzbedrohung naher Angehöriger weckt insofern Zweifel:

Quantschnigg ... und ebenso die LStR ... wollen den Begriff der "Unterhaltsleistungen" iSd § 34 Abs 7 EStG 1988 weit auslegen und darunter auch Bürgschaftszahlungen zur Abwendung einer existenzbedrohenden Notlage naher Angehöriger verstehen. Der Verwaltungsgerichtshof tritt dieser Auffassung im Erkenntnis vom 21.9.1993, 93/14/0106, mit folgender Begründung entgegen: "Bei den streitgegenständlichen Zahlungen aus Bürgschaften für Betriebsschulden des Ehegatten handelte es sich nicht um Unterhaltsleistungen iSd § 34 Abs 7 EStG 1988. Vielmehr umfasst der Unterhalt etwa Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung und medizinische Versorgung (vgl auch Pichler in Rummel, 2. Auflage, § 94 ABGB Rz 3). Damit sind die Leistungen der Beschwerdeführerin nicht gleichzusetzen (so der VwGH).

Auch Heiratsgut und Heiratsausstattung (dazu Ruppe, SWK 1977, A IV, 111ff – Hefte 20 und 21) fallen nicht unter die aufgezählten Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung und medizinische Versorgung. In diesem Sinn sind Heiratsgut und Heiratsausstattung schon deswegen nicht als Unterhaltsanspruch bzw. Unterhaltsleistung zu qualifizieren, weil die Bedachten nicht verpflichtet sind, das zugewendete Vermögen bzw. dessen Erträge zur Bedeckung des Unterhaltes zu verwenden. Das ABGB ordnet Heiratsgut und Heiratsausstattung systematisch in den zweiten Teil ("Von dem Sachenrechte, 28. Hauptstück Von den Ehepakten" §§ 1217 ff, darunter Heiratsgut und Heiratsausstattung), die Unterhaltsansprüche werden dagegen im ersten Teil geregelt ("Von dem Personenrechte", § 94 ABGB Unterhalt zwischen Ehegatten, § 140 ABGB Unterhalt zwischen Eltern und Kindern). Dass nach § 1220 ABGB Eltern bzw. Großeltern zur Bestellung eines Heiratsgutes verpflichtet sind, ändert an dieser klaren systematischen Trennung nichts. Ansprüche aus der gesetzlichen Erbfolge werden ebenfalls nicht als Unterhaltsansprüche qualifiziert, auch wenn die gesetzliche Erbfolge innerhalb der nächsten Verwandtschaft erfolgt. Ebenso wie erbrechtliche Ansprüche sind auch die Ansprüche auf ein Heiratsgut eigenständiger Natur. Der Zweck des Heiratsgutes liegt nach heutiger Auffassung in einer "Starthilfe zur Gründung einer eigenen Familie (Wohnung und Hausstand)", wobei die gesamte Regelung wegen Wegfall des Versorgungsgedankens als historisch überholt gesehen wird (Petmasch in Rummel II², § 1220, Rz 1).

Steigende Wohnungspreise können die Ausstattungsregelung wiederbeleben und ihr einen neuen Sinn geben. Heiratswillige Kinder sind durch die Finanzierung einer eigenen Wohnung oft überfordert. Eine Starthilfe durch die Eltern schafft in dieser Situation Lebensraum für junge Familien. Eine steuerliche Entlastung der zahlungspflichtigen Eltern über die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ist insofern sachlich (Art 7 B-VG) gerechtfertigt und geboten (vgl RDW 1988, 208).

Im Ergebnis ist festzuhalten:

Der Verwaltungsgerichtshof versteht unter "Unterhaltsleistungen" iSd § 34 Abs 7 EStG 1988 "Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung und medizinische Versorgung". Der Anspruch auf Heiratsgut und Heiratsausstattung ist dagegen kein unterhaltsrechtlicher, sondern ein eigenständiger zivilrechtlicher Anspruch. Die Abzugsfähigkeit bei den Eltern als außergewöhnliche Belastung ist sachlich (Art 7 B-VG) gerechtfertigt und geboten.

Es sei hervorgehoben, dass die Heiratsausstattung kein unterhaltsrechtlicher, sondern ein eigenständiger zivilrechtlicher Anspruch ist.

Rechtsanwältin Dr. Barbara Auzinger in einem Artikel der Kronenzeitung zu "Heiratsgut / Ausstattung"

Die Einrichtung "Heiratsgut" ist mit dem Familienrechtsänderungsgesetz 2009 abgeschafft worden. Was es nach wie vor gibt, ist die "Ausstattung", die für Söhne und Töchter gleichermaßen gilt. Die Ausstattung soll dem Kind eine Starthilfe für die Hausstands- und Familiengründung geben, sie ist eine Form der elterlichen Unterhaltspflicht.

Die "Ausstattung" müssen die Eltern nur dann zahlen, wenn der Sohn selbst kein ausreichendes Vermögen für seine Familien- und Haushaltgründung hat. Die Höhe der Ausstattung richtet sich dann je nach dem Einzelfall nach den Vermögensverhältnissen und der Leistungsfähigkeit der Eltern. Die Höhe variiert daher, die Rechtsprechung geht von 25-30% des Jahresnettoeinkommens der Eltern aus.

Frau Dr. Auzinger meint zu diesem Problem auch:

Nach dem Einkommensteuergesetz sind übliche Unterhaltsleistungen durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls Kinderabsetzbetrag abgegolten. Das trifft für den Ausstattungsanspruch gerade nicht zu. Er ist unabhängig vom Bezug der Familienbeihilfe oder Kinderabsetzbetrag zu leisten.

Zur Argumentation, dass es sich um einen Anspruch, der unabhängig vom Kindesunterhalt zu sehen ist, handelt, könnte man auch die Systematik des ABGB heranziehen:

Unterhaltsanspruch und Ausstattungsanspruch sind in unterschiedlichen Hauptstücken geregelt. Die Regelung der Ausstattung findet sich unter dem 28. Hauptstück "Von den Ehepakten und dem Anspruch auf Ausstattung Kindesunterhalt ist im § 140 ABGB geregelt, 3. Hauptstück "Von den Rechten zwischen Eltern und Kindern".

Gem. § 34 (3) EStG erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Auf Grund dieser Ausführungen beantrage ich (zumal ja die Kosten der Hochzeitstafel anerkannt worden sind) die erklärungsgemäße Anerkennung der außergewöhnlichen

Belastung mit der Einschränkung, dass die zumutbare Mehrbelastung € 13.341,57, lt. Bescheid, beträgt."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

"Gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Gem. § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie durch den Kinderabsetzbetrag abgegolten. Die Hingabe einer Heiratsausstattung im Sinn des § 1220 ABGB ist Teil der Unterhaltsverpflichtung der Eltern gegenüber ihren Kindern. Gem. § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 können Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die Kosten der Hochzeitstafel in Höhe von € 10.935,40 wurden im Einkommensteuerbescheid v. 21.06.2011 nicht anerkannt. Die außergewöhnliche Belastung wurde im Einkommensteuerbescheid 2010 mit Null berücksichtigt.

Ihre Berufung war daher gemäß § 276 Absatz 1 Bundesabgabenordnung als unbegründet abzuweisen."

Der Vorlageantrag wurde ohne Erstattung eines weiteren Vorbringen eingebracht.

Im Vorlagebericht stellte das Finanzamt den Streitpunkt dar wie folgt (Verf 46):

"Der Bw. beantragt die Kosten für die Hochzeit und Heiratsausstattung als außergewöhnliche Belastung gem § 34 EStG zu berücksichtigen.

Es darf darauf hingewiesen werden, dass - entgegen den Ausführungen in der Berufung - vom Finanzamt keine Kosten anerkannt wurden: im automatisierten Veranlagungsverfahren wurde der Betrag bei KZ 735 mit Null eingegeben und dadurch eine automatische Begründung veranlasst."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als

jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag ... abgegolten,

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. ...

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

In seinem Erkenntnis vom 31.05.1994, 91/14/0063, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

2. Außergewöhnliche Belastung:

Nach der für das Jahr 1988 geltenden Rechtslage war die Leistung eines Heiratsgutes (§ 1220 ABGB) von der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht ausgeschlossen. Dieser Ausschluß trat aber ab dem Jahr 1989 mit Inkrafttreten des EStG 1988 ein: Gemäß § 34 Abs. 7 erster Satz EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nämlich nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Der Heiratsausstattungsanspruch nach § 1220 ABGB beruht auf der Unterhaltspflicht der Eltern (Großeltern). Er ist als Unterhaltsanspruch anzusehen und stellt oftmals den letzten Akt aus der Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind dar (vgl. OGH 6.7.1972, SZ 45/78; EFSlg. 41.041; Ostheim, Familienrechtsreform und Ausstattungsanspruch, ÖJZ 1978, 505 (506,507); Schwimann/Brauneder, ABGB IV/2, § 1221 Rz 1). Der Verwaltungsgerichtshof verkennt nicht die Unterschiede zwischen dem Heiratsausstattungsanspruch und dem laufenden Unterhaltsanspruch (beispielsweise hinsichtlich der Konkurrenz zu anderen Unterhaltsansprüchen EFSlg. 69.065, oder hinsichtlich des Verfahrens EFSlg. 60.031, 23.618). Der mögliche Wortsinn des Begriffes "Unterhaltsleistungen" in § 34 Abs. 7 EStG 1988 umfaßt aber jedenfalls auch Leistungen aufgrund des Heiratsausstattungsanspruches nach § 1220 ABGB. Innerhalb des möglichen Wortsinnes kommt nun für die Interpretation des Begriffes der Absicht des Gesetzgebers Bedeutung zu. Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 34 Abs. 7 EStG 1988 621 BlgNR 17. GP, die ausdrücklich anführen, daß diese Bestimmung u.a. die Leistung des Heiratsgutes von der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ausschließen soll, ergibt sich diese Absicht unzweifelhaft vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle "Heiratsgut und Heiratsausstattung" und § 34 Abs. 3 EStG 1988 Tz 6.

Die Änderung der Rechtslage durch das EStG 1988 bedeutet aus der Sicht des Beschwerdefalles, daß die Hingabe der Heiratsausstattung nur dann eine außergewöhnliche Belastung zu bewirken vermag, wenn diese Hingabe ZWANGSLÄUFIG noch im Jahr 1988 erfolgte (vgl. hg. Erkenntnis vom 18. Feber 1986, 85/14/0121).

Die Verpflichtung zur Hingabe eines Heiratsgutes wird grundsätzlich erst zum Zeitpunkt der Eheschließung fällig. In Ausnahmefällen hielt der Verwaltungsgerichtshof aber auch schon eine frühere Hingabe (im Jahr der Leistung) für zwangsläufig, wenn ein hinreichend naher zeitlicher Zusammenhang zur Eheschließung bestand und der Ausstattungszweck (insbesondere die Beschaffung einer - regelmäßig nicht sofort erhältlichen - Wohnung oder die längere Zeit beanspruchende Beschaffung einer Wohnungseinrichtung) die frühere Hingabe rechtfertigte (vgl. hg. Erkenntnis vom 16. März 1988, 87/13/0258). Es muß aber in solchen Fällen eine zwingende Notwendigkeit zur vorzeitigen Hingabe des Heiratsgutes zu erkennen sein. Diese zwingende Notwendigkeit aufzuzeigen, ist in erster Linie Sache des Beschwerdeführers. Erwirbt die Tochter mit den Mitteln des Heiratsgutes eine Wohnung, in der der eheliche Hausstand geführt werden soll, so besteht keine Notwendigkeit, das Heiratsgut früher hinzugeben, als dies aufgrund der im Kaufvertrag festgelegten Fälligkeit des Kaufpreises erforderlich ist (vgl. hg. Erkenntnis vom 18. Feber 1986, 85/14/0121).

In der Folge judizierte der Gerichtshof gemäß diesem Erkenntnis, bspw. mit Erkenntnis vom 26.7.2000, 95/14/0161:

Abzugsfähigkeit des Heiratsgutes als außergewöhnliche Belastung:

Nach der für das Streitjahr 1988 geltenden Rechtslage war die Leistung eines Heiratsgutes von der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht ausgeschlossen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsteht die Verpflichtung zur Hingabe (Fälligkeit) der Heiratsausstattung jedoch grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Eheschließung, somit im Beschwerdefall im Jahr 1989.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof die vorzeitige Hingabe einer Heiratsausstattung auch dann bereits als zwangsläufig angesehen, wenn die Notwendigkeit besteht, eine solche Zuwendung schon vor dem Zeitpunkt der Eheschließung zu machen; dies kann beispielsweise bei der Anschaffung der späteren ehelichen Wohnung und nur längerfristig zu beschaffender Einrichtungsgegenstände der Fall sein. Der zeitliche Zusammenhang ist bei der Anschaffung nur längerfristig zu beschaffender Einrichtungsgegenstände mit einem Jahr zu begrenzen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 12. Juni 1990, 89/14/0120 und vom 21. Oktober 1986, 86/14/0023, 0024). Auch in diesem Fall hat der Abgabepflichtige aber die zwingende Notwendigkeit einer Hingabe des Heiratsgutes vor der Eheschließung konkret aufzuzeigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Juni 1990, 89/14/0120).

Mit Berufungsentscheidung vom 1.8.2007, RV/0488-G/07, entschied der unabhängige Finanzsenat, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Heiratsausstattung nicht anerkannt werden können; auch die Entscheidung vom 20.10.2004, RV/2074-W/03, war in diesem Sinne ergangen.

Fuchs führt im Kommentar Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, III C, unter Tz. 1 zu § 34 allgemein zur Rechtsentwicklung aus:

§ 34 Abs 7 sowohl in der bis einschließlich 1992 geltenden Stammfassung als auch in der seither geltenden Fassung durch das Familienbesteuerungsgesetz 1992, BGBl. 312, stellt eine bedeutsame Neuregelung dar und schränkt die Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung weitreichend ein. Vor allem wurde damit den Aufwendungen für Heiratsgut und –ausstattung in Bezug auf ihre Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung (die zu einer Vielzahl von VwGH-E geführt hatte) ein Riegel vorgeschoben. Desgleichen wurde – auch ungeachtet eines gesetzlichen Unterhaltsanspruches – der Abzugsfähigkeit laufender Unterhaltsleistungen der Boden entzogen.

Unter Tz. 4 zu § 34 führt Fuchs weiter aus:

Die vom Gesetzgeber im § 34 Abs 7 gewählte Umschreibung schließt sowohl laufende Unterhaltszahlungen an den Ehegatten ... als auch einmalige, aus dem Familienrecht entspringende Unterhaltsleistungen, wie Abgeltungsbeträge nach § 98 ABGB, Heiratsgut und –ausstattung (§§ 1220, 1231 ABGB) vom Abzug vom Einkommen nach § 34 aus.

Dem erstzitierten Erkenntnis folgend zählt Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 34 Rz 90 unter dem Stichwort *ABC der außergewöhnlichen Belastungen* auf:

Heiratsausstattung (Heiratsgut), Unterhaltsleistung iSd Abs 7 (VwGH 31.5.94, 91/14/0063).

Nach Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, Anm 51 zu § 34, umfasst der Unterhalt etwa Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung und medizinische Versorgung; auch die Leistung einer Heiratsausstattung (eines Heiratsgutes) erfolgt in Erfüllung des Unterhaltsanspruches.

Doralt zählt im EStG-Kommentar unter dem ABC der außergewöhnlichen Belastungen unter Tz 78 zu § 34 die Heiratsausstattung auf:

Die Gewährung einer Heiratsausstattung gilt als Unterhaltsleistung im Sinn von § 34 Abs 7 (E 31.5.1994, 91/14/0063, aA noch Beiser, RdW 1994, 155); ein Abzug als außergewöhnliche Belastung kommt damit nicht in Betracht (generell kritisch zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen Beiser, RdW 1988, 208).

Der einhelligen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der Spruchpraxis des unabhängigen Finanzsenates und der herrschenden (Kommentar)Meinung stehen somit die vom Bw. ins

Treffen geführten Einzelmeinungen gegenüber (wobei die Beiser-Meinung vor Ergehen des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses geäußert wurde).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. September 2012