

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 11. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 12. Juni 2020 verwiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer machte sich der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 13.850,37 € geltend.
2. Auf Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 7. Mai 2020, die außergewöhnlichen Belastungen belegmäßig nachzuweisen, legte der Beschwerdeführer eine Aufstellung über die im Zusammenhang mit dem Studium seiner Tochter angefallenen Kosten (13.850,37 €) vor.
3. Im Einkommensteuerbescheid 2019 fanden die Studienkosten keine Berücksichtigung. Begründend wurde ausgeführt, Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von Kindern könnten nur mit dem Pauschbetrag von 110,00 € pro Studienmonat berücksichtigt werden, ein entsprechender Antrag sei jedoch nicht gestellt worden. Höhere tatsächliche Aufwendungen könnten nicht berücksichtigt werden.

4. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit über FinanzOnline übermitteltem Schriftsatz vom 10. Juni 2020 Beschwerde und beantragte die Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Ausbildungskosten als außergewöhnliche Belastung, in eventuelle zumindest des Pauschbetrages von 110,00 € pro Studienmonat für eine auswärtige Berufsausbildung. Weiters regte er die Beantragung eines Gesetzesprüfungsverfahrens gemäß [Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG](#) beim Verfassungsgerichtshof hinsichtlich der Bestimmung des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) durch das Bundesfinanzgericht an. Begründend wurde, soweit hier noch von Interesse, zusammengefasst ausgeführt, bei den strittigen Aufwendungen handle es sich um einen Teil des von ihm geleisteten Unterhalts für seine im Jahr 1994 geborene Tochter. Da für sie kein Anspruch auf Familienbeihilfe mehr bestünde, seien diese zwangsläufig erwachsenen Ausgaben steuerlich völlig unberücksichtigt geblieben, obwohl sie seine wirtschaftliche und somit steuerliche Leistungsfähigkeit erheblich verminderten. Ein Grundprinzip der österreichischen Einkommensteuer sei das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das subjektive Nettoprinzip konkretisiere das Leistungsfähigkeitsprinzip dahingehend, dass zwangsläufige private Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen seien. Solche zwangsläufig anfallenden Aufwendungen schmälerten das Einkommen und damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und müssten somit auch im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes des [Art. 7 B-VG](#) bei der Bemessung der Einkommensteuer berücksichtigt werden. Auch der Verfassungsgerichtshof habe das Prinzip der Leistungsfähigkeit als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer erkannt, von dem nur bei Vorliegen einer sachlichen Rechtfertigung abgewichen werden dürfe (Hinweis auf VfGH 16.6.1987, [G 52/87](#)).

Zudem seien Unterhaltsleistungen für Kinder nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zumindest zur Hälfte ertragssteuermindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht durch Familienbeihilfen oder andere Transferleistungen abgegolten würden (Hinweis auf Beiser, iFamZ 2016, 4, sowie VfGH 12.12.1991, G 188, 189/91). Die Berücksichtigung seiner Unterhaltsleistungen bzw. die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder ohne Anspruch auf Familienbeihilfe scheitere nach geltendem Recht an der Abzugssperre des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#). Diese Verfassungsbestimmung verstoße allerdings gegen die Baugesetze der österreichischen Bundesverfassung. Im Erkenntnis vom 11. Oktober 2001, G 12/00, habe der Verfassungsgerichtshof die Verfassungsbestimmung des § 126a Bundesvergabegesetz 1997 idF BGBl. I Nr. 125/2000 aufgehoben, "weil es dem einfachen Verfassungssetzgeber nicht gestattet ist, die Bundesverfassung auch nur für einen Teilbereich der Rechtsordnung in ihrer Wirkung schlechthin zu suspendieren." Die Bundesverfassung stelle somit den Maßstab dar und dürfe durch einfache Bundesverfassungsgesetze nicht überlagert werden. Eine Aufhebung dieser Maßstabsfunktion der österreichischen Bundesverfassung verletze grundlegende Bauprinzipien der Verfassung - namentlich das Rechtsstaatsprinzip und das demokratische Prinzip (Hinweis auf Beiser, iFamZ 2016, 4, sowie VfGH 11.10.2001, [G 12/00](#)).

Außerdem sei nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (Hinweis auf VfGH 7.12.1988, [B 1369/88](#)) "einer Verfassungsbestimmung im Zweifel kein Inhalt beizumessen, der

sie in Widerspruch zu den leitenden Grundsätzen des Bundesverfassungsrechts ([Art. 44 Abs. 3 B-VG](#)) stellen würde (baugesetzkonforme Interpretation - vgl. etwa VfSlg. 11403/1987). Zu einem solchen Widerspruch könnten Eingriffe in die Grundprinzipien der Bundesverfassung, wie etwa eine Einschränkung der Gesetzesprüfungskompetenz des VfGH oder eine Durchbrechung der Grundrechtsordnung, nicht nur führen, wenn schwerwiegende und umfassende Eingriffe in die Grundprinzipien vorgenommen werden; vielmehr können auch bloß partiell wirkende Maßnahmen - gehäuft vorgenommen - im Effekt zu einer Gesamtänderung der Bundesverfassung führen (vgl. VfSlg. 11756/1988)."

Aus dem Gleichheitssatz des [Art. 7 B-VG](#) ergebe sich das Gebot der gleichmäßigen Belastung aller Abgabepflichtigen. Die derzeitige Abzugssperre des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) stehe klar im Widerspruch zu diesem Gebot und damit auch zum Verfassungskern unseres "demokratischen liberalen Rechtsstaates" indem sie den verfassungsrechtlich garantierten Grundrechtsschutz in Teilbereichen der Rechtsordnung (konkret: im Abgabenrecht) einfach ausschließe (Hinweis auf Beiser, iFamZ 2016, 4).

[§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) verstoße somit gegen die verfassungsrechtliche Grundordnung und sei daher zur Gänze verfassungswidrig, weshalb die Beantragung eines Gesetzesprüfungsverfahrens beim Verfassungsgerichtshof durch das Bundesfinanzgericht angeregt werde. Nur durch die Aufhebung dieser Bestimmung stehe der Weg frei, Unterhaltsleistungen für volljährige Kinder ohne Anspruch auf Familienbeihilfe nach [§ 34 EStG 1988](#) als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Damit könne das subjektive Nettoprinzip gewahrt werden und endlich eine abgabenrechtliche Gleichstellung von Steuerpflichtigen, die jährlich enorme Summen für die Ausbildung ihrer Kinder aufbrächten, mit anderen Steuerpflichtigen ohne solche Unterhaltsverpflichtungen erzielt werden.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Folge als der monatliche Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung berücksichtigt wurde. Die geltend gemachten tatsächlichen Kosten blieben unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2000, [96/15/0187](#)) außer Ansatz.

6. Mit Vorlageantrag beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

II. Sachverhalt

Die im Jahr 1994 geborene Tochter des Beschwerdeführers, für die im Streitjahr kein Anspruch auf Familienbeihilfe mehr bestand, betreibt ein Studium in Innsbruck. Die im Zusammenhang mit dem Studium angefallenen tatsächlichen Kosten (im Wesentlichen Ausgaben für die monatliche Miete, eine Kautionsleistung, die Anschaffung von Möbeln sowie Taschengeld und den Ersatz der Familienbeihilfe) in Höhe von 13.850,37 € hat der Beschwerdeführer als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt nach [§ 34 Abs. 4 erster Satz EStG 1988](#) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, 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.

Gemäß [§ 34 Abs. 6 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) können Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

[§ 34 Abs. 7 und 8 EStG 1988](#) lauten:

"(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 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 sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.*
(Anm.: Z 3 aufgehoben durch [BGBl. I Nr. 111/2010](#))
- 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) 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."

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass für die in Berufsausbildung stehende volljährige Tochter des Beschwerdeführers im Streitjahr keine Familienbeihilfe mehr ausbezahlt wurde. Damit aber ist eine Berücksichtigung von laufenden Unterhaltszahlungen nach der im Verfassungsrang stehenden Bestimmung des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. VwGH 28.11.2007, [2007/15/0187](#), und VwGH 10.8.2005, [2004/13/0170](#); ebenso VwGH 24.4.2014, [2011/15/0180](#), wonach auch monatliche Unterstützungsleistungen zum Unterhalt eines volljährigen, in Folge eines Unfalles invaliden Kindes nach [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig sind).

Eine Ausnahme von dem in [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) normierten Abzugsverbot sieht das Gesetz nur in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 vor. Unter die dort angeführten Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, fallen in erster Linie Krankheitskosten oder Kosten für die Beseitigung von Katastrophenschäden, nicht aber Aufwendungen für die eigene Schul- bzw. Berufsausbildung, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Eine außergewöhnliche Belastung könnte diesbezüglich nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist, oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung uä. erforderlich wird (VwGH 27.6.2013, [2011/15/0008](#), mwN). Das Vorliegen eines solchen Ausnahmefalles ist im Beschwerdefall nicht erkennbar und wurde auch vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

Die Einwendungen des Beschwerdeführers beschränken sich vielmehr auf verfassungsrechtliche Aspekte. Dazu ist anzumerken, dass die Verfassungsnorm des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes nicht gegen Baugesetze der Verfassung verstößt und dieser die Behandlung einer gegen diese Bestimmungen erhobenen Beschwerde abgelehnt hat [vgl. VwGH 10.8.2005, [2004/13/0170](#) (zur gemeinsamen Entscheidung verbunden mit 2005/13/0002, betreffend Familienbeihilfe), mit Verweis auf den im zugrundeliegenden Beschwerdefall ergangenen Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 4. Oktober 2004, B 634/04]. Diese Rechtsansicht wurde auch vom Verwaltungsgerichtshof geteilt und sah sich dieser daher nicht dazu veranlasst, die Überprüfung der Verfassungsvorschrift des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) auf ihre Übereinstimmung mit den Baugesetzen der österreichischen Bundesverfassung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen (vgl. VwGH 10.8.2005, [2004/13/0170](#); in diesem Sinne auch VwGH 28.11.2007, [2007/15/0187](#)). Damit vermag aber auch das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung zu erkennen, beim Verfassungsgerichtshof

die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens hinsichtlich der im Verfassungsrang stehenden Bestimmung des [§ 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) im Sinne der Ausführungen des Beschwerdeführers zu beantragen.

Eine gesonderte Regelung sieht das Gesetz in [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) für die - ebenfalls aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragenen - Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes vor, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Derartige (allein) aufgrund der Entfernung des Ausbildungsortes vom Wohnort anfallende Mehrkosten (vgl. VwGH 19.12.2018, [Ra 2017/15/0066](#), mwN) werden nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Unter "Kindern" im Sinne des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) sind dabei nicht nur solche im Sinne des [§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#), sondern solche im Sinne des [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) zu verstehen (vgl. VwGH 26.6.2013, [2012/13/0076](#), mwN). Der Pauschbetrag für auswärtigen Berufsausbildung nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) ist daher auch im Falle volljähriger Kinder, für die keine Familienbeihilfe bzw. kein Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung der durch das auswärtige Studium der Tochter verursachten Mehrkosten mit dem monatlichen Pauschbetrag von 110,00 € als außergewöhnliche Belastung in der Beschwerdeentscheidung ist somit zu Recht erfolgt. Der Abzug höherer (tatsächlicher) Kosten kommt im Hinblick auf die gesetzliche Pauschalierung nicht in Betracht (vgl. VwGH 24.2.2000, [96/15/0187](#), mwN). Dabei ist der Gesetzgeber auch verfassungsrechtlich nicht verpflichtet, den Aufwand für die Berufsausbildung von Kindern in seinem individuellen Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg., 2013, § 34 Abs. 6 bis 9 Tz 37, mit Verweis auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 20. September 2010, B 703/10).

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde daher im Umfang der Beschwerdeentscheidung teilweise Folge zu geben. Darüber hinaus konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

Ergänzend wird angemerkt, dass unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen sind, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (vgl. ua. VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#), und VwGH 1.9.2015, [2012/15/0178](#)). Ausgaben für den Erwerb von Wirtschaftsgütern sind von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung daher grundsätzlich ausgeschlossen, wenn dadurch ein entsprechender Gegenwert erlangt wird und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#), mwN, und VwGH 1.9.2015, [2012/15/0178](#), mwN). Damit aber stellen Ausgaben für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (das Vorliegen eines in den genannten Erkenntnissen angeführten Ausnahmefalles ist nicht erkennbar) schon dem Grunde nach keine außergewöhnliche Belastung dar. Gleiches gilt hinsichtlich der bezahlten Kautions, liegt diesbezüglich doch kein verlorener Aufwand und somit keine endgültige Vermögensminderung vor.

IV. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Nichtberücksichtigung der strittigen tatsächlichen Kosten im Zusammenhang mit der auswärtigen Berufsausbildung eines volljährigen Kindes, für das keine Familienbeihilfe mehr bezogen wird, ergibt sich aus der eindeutigen Rechtslage und steht in Einklang mit der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) wird durch das Erkenntnis somit nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. Mai 2021