

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., vertreten durch XY Steuerberatung GmbH, Adr.StB., über die Beschwerde vom 10. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 06. Oktober 2022 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Einkommensteuer iHv. -772,00 Euro (Gutschrift) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Beschwerdejahr 2021 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In ihrer am 30. Mai 2022 über FinanzOnline elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2021** machte die Bf. in der Beilage L1k unter der Rubrik „außergewöhnliche Belastungen für ein Kind ohne Behinderung“ einen Betrag iHv. 13.516,00 Euro geltend.

Die belangte Behörde erließ mit 30. Mai 2022 ein **Ergänzungsersuchen**, in welchem von der Bf. eine genaue Kostenaufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen angefordert wurde.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung mit **Schreiben** vom 08. Juni 2022 über FinanzOnline die Kostenaufstellung ein, welche sich wie folgt zusammensetzten:

Sigmund Freud Privat Universität Wien:

Studiengebühr Humanmedizin 12.500,00 Euro

Aufnahmegebühr 650,00 Euro

Paracelsus Medizin Privatstiftung:

Bewerbungsgebühr 210,00 Euro

Wiener Linien: 156,00 Euro

Gesamt: 13.516,00 Euro

Die belangte Behörde erließ am 06. Oktober 2022 den **Einkommensteuerbescheid 2021** (Arbeitnehmerveranlagung) und setzte die Einkommensteuer iHv. -561,00 Euro (Gutschrift) fest. In der Begründung wurde ausgeführt, Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von Kindern könnten, sofern die entsprechenden Voraussetzungen für die Zuerkennung des Pauschbetrages vorliegen würden, nur mit dem Pauschbetrag von 110,00 Euro pro Studienmonat berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung höherer tatsächlicher Aufwendungen sei nicht möglich, die Studiengebühren für den Sohn der Bf. hätten daher nicht anerkannt werden können.

Die Bf. erhob durch ihre steuerliche Vertretung über FinanzOnline mit Schreiben vom 10. Oktober 2022 **Beschwerde** und führte zur Begründung aus: Im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärung des Jahres 2021 seien außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 13.516,00 Euro angesetzt worden. Diese außergewöhnlichen Belastungen würden aus den Studiengebühren für Humanmedizin der Sigmund-Freud-Privatuniversität in Wien mit 12.500,00 Euro, eine Aufnahmegebühr mit 650,00 Euro, einer Bewerbungsgebühr mit 210,00 Euro und Kosten für die Wiener Linien mit 156,00 Euro resultieren. Gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 seien Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes mit einem Pauschalbetrag von 110,00 Euro als außergewöhnliche Aufwendungen zu berücksichtigen. Der Pauschalbetrag diene dazu, die im Zusammenhang mit der Ausbildung angefallenen Unterbringungs- und Fahrtkosten abzudecken, nicht hingegen ein zu entrichtendes Schulgeld (siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Rz 64 zu § 34 EStG 1988). Die anzusetzenden außergewöhnlichen Belastungen würden daher die oben dargestellten Kosten mit Ausnahme der Wiener Linien in Höhe von 156,00 Euro umfassen und werde beantragt die außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt iHv. 13.400,00 Euro anzusetzen.

Die belangte Behörde erließ mit 03. November 2022 die **Beschwerdevorentscheidung** und setzte die Einkommensteuer 2021 iHv. -719,00 Euro neu fest (bisher: -561,00 Euro) und begründete dies wie folgt: Eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes sei gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 dann absetzbar, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Voraussetzung sei ferner, dass die Absicht bestehe, durch

ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen werde die außergewöhnliche Belastung durch einen Pauschbetrag von 110,00 Euro monatlich berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten sei unzulässig (vgl. dazu VwGH vom 24.02.2000, 96/15/0817). Gem. Randzahl 879 der Lohnsteuerrichtlinien decke der Pauschbetrag von 110,00 Euro die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit ab (Fahrtkosten, Internatskosten). Die Bezahlung von Schulgeld stelle in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung komme daher grundsätzlich nicht in Frage (VwGH 18.02.1999, 97/15/0047; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203). Wenn die Bezahlung des Schulgeldes auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würde, könnten diese Kosten zusätzlich zum Pauschbetrag gem. § 34 Abs 8 EStG 1988 in voller Höhe berücksichtigt werden (zB Schulgeld für eine Behindertenschule). Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten zusätzlich zum Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung sei unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.02.2000, 96/15/0187). Im Beschwerdefall hätten daher die Kosten für das Schulgeld an der Sigmund-Freud-Privatuniversität sowie die Aufnahmegebühr nicht zusätzlich zum Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung berücksichtigt werden können. Der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung in Höhe von 110,00 Euro monatlich habe ab dem Beginn des Studiums im Oktober 2021 also für insgesamt 3 Monate berücksichtigt werden können.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung über FinanzOnline am 08. November 2022 den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen ein (**Vorlageantrag**) und verwies auf die Beschwerdebegründung.

Die belangte Behörde **legte** am 17. Februar 2023 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor** und führte im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ aus, dass eine teilweise Stattgabe der Beschwerde im Umfang der Beschwerdevorentscheidung (Zuerkennung des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung) beantragt werde. Betreffend Abweisung der tatsächlichen Kosten für die Berufsausbildung des Kindes als außergewöhnliche Belastung werde auf den § 34 Abs. 8 EStG und die in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Die Aufwendungen für das Schulgeld erfüllten im vorliegenden Fall auch nicht die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 EStG, weswegen auch auf Grundlage dieser Bestimmung Aufwendungen für die Tragung des Schulgeldes nicht als außergewöhnliche Belastungen zuzuerkennen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die von der Bf. beantragten Aufwendungen iHv. 13.400,00 Euro als außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt anzusetzen sind. Dieser Betrag resultiert aus den Studiengebühren für Humanmedizin der Sigmund-Freud-Privatuniversität in Wien für das Wintersemester 2021/22 iHv. 12.500,00 Euro, der Aufnahmegebühr iHv. 650,00 Euro und einer Bewerbungsgebühr iHv. 210,00 Euro (BFG-Akt OZ 8, Antwortschreiben 2021 Anhang). Laut Homepage der Sigmund-Freud-Privatuniversität Wien beginnt das Wintersemester mit 01. September des Jahres (s. auch das Informationsblatt auf <https://www.studienwahl.at/Content.Node/Fristen-2021-22.pdf>).

Während die Bf. unter Berufung auf den Kommentar von Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Rz 64 zu § 34 EStG 1988, die Meinung vertritt, dass der Pauschbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 (nur) dazu diene, die im Zusammenhang mit der Ausbildung angefallenen Unterbringungs- und Fahrtkosten, nicht hingegen ein zu entrichtendes Schulgeld abzudecken und entsprechend die dargestellten Kosten iHv. 13.400,00 Euro als außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt anzusetzen seien (BFG-Akt OZ 2, Beschwerde), vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass eine Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten zusätzlich zum Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung unzulässig sei (BFG-Akt OZ 3, BVE). Weiters würden die Aufwendungen für das Schulgeld nicht die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 EStG erfüllen, weswegen auch auf Grundlage dieser Bestimmung die Aufwendungen für die Tragung des Schulgeldes nicht als außergewöhnliche Belastungen zuzuerkennen seien (BFG-Akt OZ 9, Vorlagebericht).

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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 (Abs 2), zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind 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.

Zufolge § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht und wird diese außergewöhnliche Belastung durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs werden Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen (vgl. VwGH 24.02.2000, 96/15/0187, VwGH 18.02.1999, 97/15/0047).

Als lex specialis zu § 34 Abs. 7 EStG 1988 sieht § 34 Abs. 8 EStG 1988 vor, dass die steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen auf Grund auswärtiger Berufsausbildung des Kindes durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung erfolgt.

Eine Kürzung der gesetzlichen Pauschbeträge um einen Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 erfolgt nicht, doch steht dem Steuerpflichtigen andererseits auch kein Wahlrecht dahin zu, etwa nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen (vgl. VwGH 24.02.2000, 96/15/0187).

Der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 deckt die in Zusammenhang mit der Ausbildung des Kindes angefallenen Unterbringungs- bzw. Fahrtkosten ab, nicht hingegen ein zu entrichtendes Schulgeld (vgl. VwGH 20.12.1994, 94/14/0087; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203)

Bei der Frage, ob Ausbildungskosten im engeren Sinn (Schulgeld, Studiengeld) als außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, judiziert der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.06.2013, 2011/15/0008, dass gemäß § 231 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. Die Unterhaltverpflichtung umfasst die Pflicht zur Tragung der Kosten der Berufsausbildung und kann ein im Rahmen der Unterhaltspflicht geleistete Bezahlung von Schulgeld bzw. Studiengeld nur unter den einschränkenden Bestimmungen des § 34 Abs. 7 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 27.06.2013, 2011/15/0008, mwN.).

Wie angeführt normiert § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988, dass Unterhaltsleistungen für die Kinder durch die Familienbeihilfe, dem Familienbonus Plus, den Kindermehrbetrag sowie

gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 EStG 1988 abgegolten sind.

Das geleistete Studiengeld für den Besuch des Kindes an einer Universität kann daher nur dann zu außergewöhnlichen Belastungen führen, wenn die in § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. *Fuchs* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 34 Rz 78, Stichwort „Schuldgeld“ mwH).

Auch in der von der Bf. in der Beschwerde angeführten Literaturstelle – Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG^{20. Lfg}, § 34 Rz 64, „Berufsausbildung des Kindes“ – wird nach dem in der Beschwerde zitierten Teil im Klammerausdruck darauf verwiesen dass das Schulgeld nur in den Ausnahmefällen des § 34 Abs. 7 Z 4. EStG 1988 abziehbar sein kann: „... (das nach den allgemeinen Kriterien des § 34 in den Sonderfällen des § 34 Abs 7 Z 4 abziehbar sein kann, vgl VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008; nach dem in diesem Erk erwähnten Ablehnungsbeschluss des VfGH 30.10.2010, B 1100/10, ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, den Aufwand für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern in seinem individuellem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen)“.

Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass "Schulgeld" (Zahlungen für den Besuch von Ausbildungsmodulen), soweit dieses vom Unterhaltspflichtigen getragen wird, nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist, wenn diese Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Das Schulgeld würde beim Unterhaltsberechtigten regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Eine außergewöhnliche Belastung könnte 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 oder ähnliche Umstände erforderlich wird (nochmals VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016 mwN).

Da im Beschwerdefall keine solche soeben beschriebene Sachverhaltskonstellation, die abweichend von der Grundregel die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen des Steuerpflichtigen selbst rechtfertigen würde, gegeben ist und im Übrigen von der Bf. auch nicht behauptet wurde, fehlt es an den Voraussetzungen nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen waren.

Allerdings liegen – wie in der Beschwerdevorentscheidung rechtsrichtig festgestellt – die Voraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes) vor, weshalb der Pauschbetrag iHv. 110,00 Euro pro Monat zu berücksichtigen ist. Da das Wintersemester 2021/22 jedoch nicht wie von der belangten Behörde angenommen erst mit Oktober, sondern bereits mit September begonnen hat, war

der Pauschbetrag für vier Monate (laut Beschwerdevorentscheidung nur für drei Monate), somit iHv 440,00 Euro, anzusetzen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da die Entscheidung bezüglich der Abzugsfähigkeit des Studiengeldes als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 30. Mai 2023