

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri., die Richterin Ri.2 sowie die fachkundigen Laienrichter FLRi.1 und FLRi.2, in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 25. September 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 25. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2019, Steuernummer xxx, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08. August 2023 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Beschwerdejahren 2015 und 2016 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, in den Beschwerdejahren 2017 bis 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In seinen am 08. November 2019 elektronisch übermittelten **Einkommensteuererklärungen** für die Jahre 2015 bis 2018 machte der Bf. jeweils unter der Kennziffer (Kz) 735 „Andere außergewöhnliche Belastungen“ folgende Beträge geltend:

2015: 20.197,60 Euro

2016: 16.960,00 Euro

2017: 19.939,29 Euro

2018: 19.457,11 Euro.

Für das Jahr 2019 brachte der Bf. die Einkommensteuererklärung elektronisch am 30. Juni 2020 ein und erklärte unter der Kz 735 einen Betrag iHv. 18.028,47 Euro.

Die belangte Behörde erließ mit 03. April 2020 ein **Ergänzungsersuchen**, in welchem u.a. betreffend der außergewöhnlichen Belastungen 2015-2018 um eine Nachreichung einer

genauen Berechnung und einer detaillierten Aufstellung der einzelnen Belege sowie der Bekanntgabe von erhaltenen Kostenersätzen ersucht wurde.

Der Bf. beantwortete mit **Schreiben vom 28. Mai 2020** das Ergänzungsersuchen und führte aus, dass bei den Überlegungen, wo die Tochter am besten ihr Diplomstudium Zahnmedizin absolvieren solle, schnell klargeworden sei, dass das Angebot der Danube Private University in Krems trotz beachtlicher Studiengebühren klare Vorteile gegenüber der Medizinischen Universität Wien oder auch der Universität Graz biete. Dies insbesondere bezüglich Lehrumfang, Kapazitäten in den Labors und in der klinisch-praktische Ausbildung, dazu gebe es eine straffe Organisation, die den Studienabschluss in der gesetzlichen Mindeststudienzeit von 12 Semestern realistisch erscheinen lasse. Tatsächlich befinde sich die Tochter im 9. Semester, habe alle An- und Herausforderungen bisher erfolgreich gemeistert und werde aus heutiger Sicht das Studium in der gesetzlichen Mindeststudienzeit nach 12 Semestern erfolgreich abschließen.

Unter „Organisation und Regelstudienzeit“ führte der Bf. weiters aus, dass eine Freundin in Wien bereits ein Semester dadurch verloren habe, weil Labor-/Praxisplätze nicht ausreichen zur Verfügung stünden. Eine Freundin in Graz sei sogar schon zwei Semester im Verzug gewesen, weil sie sich in der unübersichtlichen Organisation des Studiums nicht gut zurechtgefunden und seitens der Universität ihrer Meinung nach zu wenig Unterstützung erhalten habe. Laut einer aktuellen Einkommensstatistik würden Zahnärztinnen durchschnittlich 77.200,00 Euro brutto jährlich verdienen. Der finanzielle Verlust durch ein verlorenes Semester dürfe also als beträchtlich eingestuft werden, die der Republik Österreich entgehenden Steuereinnahmen ebenso. Die Studiengebühren in Krems würden sich unter dem Gesichtspunkt relativieren, dass dort der Studienabschluss durch eine straffe Organisation und eine aktive, intensive Begleitung der Studierenden durch die Universität in der Regel auch in der Mindeststudienzeit erreicht werde. Laut Wiener Zeitung vom 07. November 2019 würden die öffentlichen Kosten für einen Medizin-Studienplatz rund 450.000,00 Euro betragen. Die Studienkosten in Krems seien damit verglichen sogar moderat und würden nicht zu Lasten des Steuerzahlers gehen. Dies mag auch das Land Burgenland veranlasst haben, Studienplätze an der Danube Private University Krems für Burgenländer zu buchen, um dem Ärztemangel im Burgenland entgegenzuwirken.

Zu „Lehrumfang und Kapazitäten“ gab der Bf. bekannt, dass in Krems pro Jahr 100 bis 150 Studienplätze zur Verfügung stünden, für alle gebe es ausreichend Labor- und Praxisplätze und Plätze in der klinisch-praktische Ausbildung im 3. Studienabschnitt. Es gebe ein gut strukturiertes Studienprogramm mit 20 Semesterwochen, Blockunterricht, Präsenzpflcht, regelmäßigen Coachings und Tutorien. Der 1. Studienabschnitt (1.+2. Semester) umfasse 1.660 Unterrichtseinheiten, der 2. Studienabschnitt (3.-6. Semester) 3.390 Unterrichtseinheiten, der 3. Studienabschnitt (7.-12. Semester) 3.620 Unterrichtseinheiten. Den Studierenden stünden ab Studienstart ausreichend Praktikumsplätze z.B. im zahntechnischen Propädeutiklabor, Phantomsaal oder für Behandlungseinheiten zur Verfügung. Jeder Studierende, der die

geforderte Leistung erbringe, habe stets die Möglichkeit, sein Studium in der Regelstudienzeit abzuschließen. Der Lehrumfang sei in Krems erheblich umfangreicher, so setze z.B. ein Studierender durchschnittlich sechs Implantate während seines im Regelstudium integrierten Behandlungskurses, in Wien würden im Studium keine Implantate gesetzt. In Wien stünden pro Jahr 80 Studienplätze zur Verfügung, im 3. Studienabschnitt in der klinisch-praktischen Ausbildung verknappe sich das Angebot auf 70 Plätze. Es gebe nur 15 Semesterwochen, in der klinisch-praktischen Ausbildung seien weniger Ausbildungsplätze als Studierende vorhanden, gravierende Verzögerungen beim Studienabschluss seien dadurch möglich. Der

1. Studienabschnitt (1.+2. Semester) umfasse nur 635 Unterrichtseinheiten, der 2. Studienabschnitt (3.-6. Semester) 1.490 Unterrichtseinheiten, der 3. Studienabschnitt (7.-12. Semester) 1.115 Unterrichtseinheiten. Insgesamt gebe es in Krems in 12 Semestern somit 240 Semesterwochen mit 8.670 Unterrichtseinheiten, in Wien seien es nur 180 Semesterwochen mit 3.240 Unterrichtseinheiten.

Unter „Qualität“ gab der Bf. bekannt, dass in Krems die Studenten in der klinisch-praktischen Ausbildung im Zahnambulatorium der DPU durch die holistische Behandlungsplanung erhielten - ein Studentenpaar saniere den Patienten umfassend - eine umfassende praktische Ausbildung. Dadurch übernehme der Studierende in einem weit höheren Maße Verantwortung für die Behandlung „seines Patienten“ als in dem traditionellen System der Zuordnung von oberärztlich ausgewählten Behandlungsaufgaben. Krems lege Wert auf eine starke Praxisorientierung, bereits im 2. Semester würden die Studierenden an Patienten herangeführt.

Zusammenfassend würden sich für das Studium in Krems folgende klare Vorteile ergeben:

1. Die Ausbildung sei viel umfassender: Krems 8.670 Unterrichtseinheiten, Wien 3.240.
2. Straffe Organisation und aktive, intensive Begleitung der Studierenden.
3. Der Abschluss des Studiums werde in der Regel in der Mindeststudienzeit erreicht, bei der Tochter werde das aus heutiger Sicht der Fall sein.
4. Die Tochter werde dadurch früher steuerpflichtige Einkommen erzielen.
5. Dies rechtfertige den finanziellen Aufwand des Studiums in Krems, der damit beim finanzierenden Vater steuerlich eine Außergewöhnliche Belastung darstelle.

Als Anlagen wurden der Beschwerde beigefügt:

Studienplan Zahnmedizin DPU Krems

Studienplan Zahnmedizin Medizinische Universität Wien

Zeitungsartikel über das Bruttoeinkommen von Zahnärztinnen 2019

Artikel Ausbildungskosten Medizinstudium, Wiener Zeitung vom 07.11.2019

Inskriptionsbestätigung der Tochter, 9. Semester 2019/2020

Leistungsnachweis der Tochter, Zeitraum 2015-2019

Die belangte Behörde erließ am 25. August 2020 die **Einkommensteuerbescheide** 2015 bis 2019 und setzte die Einkommensteuer wie folgt fest:

ESt 2019: -1.191,00 Euro (Gutschrift),

ESt 2018: 1.480,00 Euro,
 ESt 2017: -229,00 Euro (Gutschrift),
 ESt 2016: -553,00 Euro (Gutschrift),
 ESt 2015: -580,00 Euro (Gutschrift).

Zur Begründung wurde für die Jahre 2018 und 2019 ausgeführt: „*Wir haben die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes nicht berücksichtigt. Der Grund: Eine Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes ist keine außergewöhnliche Belastung, wenn es auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Möglichkeit zur Ausbildung gibt.*“
 Für die Jahre 2015 bis 2017 wurde zusätzlich angeführt, dass die auswärtige Berufsausbildung des Kindes bereits bei der Kindesmutter beantragt worden sei.

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 24. September 2020 **Beschwerden** gegen die Einkommensteuerbescheide. In den gleichlautenden Begründungen verweist der Bf. auf die bisherigen Eingaben und darauf, dass die Berufsausbildung an der Medizinischen Universität Wien in ihrem Umfang, ihrer Struktur und Qualität nicht dem Angebot der Danube Private University (DPU) in Krems entspreche. Entgegen der Begründung im [Anm. BFG: jeweiligen] Einkommensteuerbescheid biete die Med-Uni Wien im Vergleich zum Angebot der DPU keine vergleichbare Möglichkeit zur zahnärztlichen Ausbildung. Dazu sei insbesondere auf folgenden Fakten zu verweisen:

1. In Krems umfasse das Studium in 12 Semestern 240 Semesterwochen mit 8.670 Unterrichtseinheiten, in Wien würden lediglich 180 Semesterwochen mit 3.240 Unterrichtseinheiten angeboten. Somit betrage der Lehrumfang in Krems mehr als doppelt so viele Einheiten wie in Wien.
- 2 Der Lehrumfang sei in Krems erheblich umfangreicher als in Wien. So setze zum Beispiel ein Studierender im Regelstudium durchschnittlich sechs Implantate, in Wien ist dies nicht vorgesehen.
3. In Krems würden die Studenten in der klinisch-praktische Ausbildung durch eine holistische Behandlungsplanung erhalten - ein Studentenpaar saniere den Patienten umfassend - eine wesentlich praxisorientiertere Ausbildung. Dadurch übernehme der Studierende in einem weit höheren Maß Verantwortung für die Behandlung „seines Patienten“ als in dem traditionellen System der Zuordnung von oberärztlich ausgewählten Behandlungsaufgaben Der Student sei damit besser auf die Berufsausübung vorbereitet und habe damit auch bessere Berufschancen.
- 4 Das Studium in Krems weise im Gegensatz zu Wien eine straffe Organisation im Stil einer Fachhochschule auf. Die Auszubildenden würden intensiv und aktiv begleitet und würden den Abschluss des Studiums in der Regel in der Mindeststudienzeit erreichen.
5. In Krems stünden pro Jahr bis zu 150 Studienplätze zur Verfügung. In Wien seien es nur 80, die sich im dritten Studienabschnitt auf 70 Plätze reduzierten. Daraus würden sich Engpässe und Verzögerungen sowohl bei der Aufnahme als auch im Verlauf des Studiums ergeben.

Die belangte Behörde erließ mit 22. Februar 2021 abweisende **Beschwerdevorentscheidungen**. In der gesonderten Begründung vom 23. Februar 2021 führte die belangte Behörde nach

Darstellung des Verfahrensganges in der rechtlichen Würdigung nach Zitierung des § 34 Abs. 1 § 34 Abs. 7 und § 34 Abs. 8 EStG 1988 aus, dass der Bf. die verfahrensgegenständlichen Aufwendungen für das Studium an der DPU unter der Kennzahl 735 „andere außergewöhnliche Belastungen“ und nicht als „außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer auswärtigen Berufsausbildung“ geltend gemacht habe, weshalb im Folgenden neben der Rechtsfrage, ob eine außergewöhnliche Belastung aufgrund einer auswärtigen Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 vorliege, sich auch damit auseinanderzusetzen sei, ob eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 gegeben sei.

Ad Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988: Die Tragung der Ausbildungskosten stellten eine Unterhaltsleistung des Bf. an dessen nicht im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter dar, die nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnte, wenn die Ausbildungskosten bei der Tochter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn ihr die Existenzgrundlage ohne ihr Verschulden entzogen und deshalb die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig wäre, oder, wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung und ähnliches erforderlich wäre. Derartige Umstände würden im gegenständlichen Fall aber nicht vorliegen, die Kosten der Berufsausbildung würden keine außergewöhnliche Belastung bei der Tochter darstellen, da die Ausbildung kraft freien Willensentschlusses erfolgte.

Ad Außergewöhnliche Belastung aufgrund auswärtiger Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988: Aufwendungen für eine Berufsausbildung des Kindes außerhalb des Wohnortes würden gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nur dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestünde und seien mit einem Pauschalbetrag von 110,00 Euro pro Monat der Berufsausbildung abgegolten. Wann eine Ausbildungsmöglichkeit als außerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes gelte, richte sich nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes und der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992. Diesen zufolge gelte unter anderem eine mehr als 80 km entfernte Ausbildungsstätte stets und eine innerhalb von 80 km gelegene Ausbildungsstätte dann als außerhalb gelegen, wenn die Wegzeit vom Wohnsitz des Elternteils, bei dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt habe, und dem Studienort nach den Bestimmungen der zuletzt genannten Verordnung als nicht zumutbar angesehen werde. Unstrittig sei, dass es sich im konkreten Fall um eine Ausbildungsstätte handelt die sich außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes befindet. Zur Frage der einer fehlende gleichartige Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 urteilt der Verwaltungsgerichtshof bzgl. „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“, dass darunter ein gleichartiger Ausbildungsabschluss zu verstehen sei und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen sei. Bei der Vergleichbarkeit von universitären Ausbildungen sei laut Verwaltungsgerichtshof auf die

Unterschiede in den Kernbereichen bzw. Kernfächern abzustellen.

Die Studien der Zahnmedizin auf der Universität Wien als auch an der DPU Krems würden sich in 3 Studienabschnitte gliedern und umfassten insgesamt 12 Semester (1. Studienabschnitt: 2 Semester, 2. Studienabschnitt: 4 Semester, 3. Studienabschnitt: 6 Semester). Beide Studien würden mit demselben akademischen Titel „Dr. med. dent.“ abgeschlossen. Die beruflichen Möglichkeiten nach Abschluss des jeweiligen Studiums seien daher grundsätzlich gleich. Auch die während des Studiums erworbenen ECTS seien mit 360 an der DPU und 211 an der Universität Wien annähernd gleich, weshalb im Falle einer allenfalls erforderlichen Anrechnung keine Nachteile zu erwarten wären. Die Abweichungen hinsichtlich des Umfangs der Unterrichtseinheiten und Semesterwochenstunden würden sich zudem offensichtlich aus zwei unterschiedlichen Gründen ergeben: Laut Curricula dauere einerseits das Semester an der DPU mit 20 Wochen länger als das Semester an der Universität Wien mit nur 15 Wochen.

Andererseits begründe sich die höhere Anzahl an Unterrichtseinheiten wohl auch mit der stärker ausgeprägten Anlehnung der Organisation der DPU an eine Fachhochschule, bei der für gewöhnlich dem Präsenzstudium gegenüber dem Selbststudium durch die Studenten der Vorzug gegeben werde. Trotzdem handle es sich bei der DPU um eine Universität und keine Fachhochschule. Insgesamt zeige sich, dass beide Studien in ihren Kernbereichen gleichartig sind und die Studierenden mit dem Verständnis, Theorie und Praxis auf dem Gebiet der Zahnmedizin befähigen. Unabhängig von der unterschiedlichen Gliederung und Organisation der Studien und des unterschiedlichen Umfangs der angebotenen Lehrveranstaltungen, würden sich in den Kernbereichen der Studien keine wesentlichen Unterschiede ergeben. Werde eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte gesetzt würden, seien aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, bestehe kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Dem Einwand des Bf., dass es zu Engpässen und Verzögerungen bei Aufnahme und während des Studiums kommen könne und ein Abschluss innerhalb der gesetzlichen Mindeststudiendauer nur schwer möglich wäre, sei entgegenzuhalten, dass der Freibetrag nur dann zustehen würde, wenn eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Nahebereiches deswegen in Anspruch genommen werden haben müssen, weil ein Zugang im Nahebereich - etwa infolge besonderer Zugangsbeschränkungen oder eines strengen Auswahlverfahrens - überhaupt nicht möglich sei. Die Aufnahme an der Universität Wien sei von der Tochter des Bf. aber nicht einmal versucht worden. Da die Universität Wien aus dem oben genannten Gründen im Vergleich zur DPU als entsprechende Ausbildungsmöglichkeit innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes anzusehen sei, könne in den Jahren 2015-2019 auch der Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung nicht zuerkannt werden.

Der Bf. brachte am 23. März 2021 den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen ein (**Vorlageantrag**). Der Bf. verwies auf die bisherigen Eingaben und darauf, dass in der Bescheidebegründung die während des Studiums erworbenen 360 ECTS an der DPU Krems im Gegensatz zu den 211 ECTS an der Universität Wien als „annähernd gleich“

bezeichnet würden. Dies sei sachlich unrichtig, da an der DPU tatsächlich um 71% mehr ECTS erworben würden. Dies zeige sehr eindrücklich den viel umfangreicheren Lehrumfang an der DPU Krems, der eben nicht annähernd gleich sei.

Auf die Tatsache, dass ein Studierender an der DPU im Regelstudium durchschnittlich sechs Implantate setze, während dies in Wien nicht vorgesehen sei, werde in der Bescheidbegründung nicht eingegangen, obwohl diese Behandlung ein wesentlicher Bestandteil einer zeitgemäßen zahnmedizinischen Ausbildung sei.

In der Bescheidbegründung werde weiters ausgeführt, dass die Aufnahme an der Universität von seiner Tochter „nicht einmal versucht“ worden sei. Dies hätte einen wichtigen Grund gehabt, der auch zu würdigen gewesen wäre: Seine Tochter habe im Oktober 2014 maturiert. Nächster Aufnahmetest an der Universität Wien sei im Juli 2015 gewesen, an der DPU Krems bereits im Dezember 2014. Zu diesem Termin sei seine Tochter auch angetreten und habe noch im Dezember 2014 eine Zusage für einen Studienplatz erhalten, voraussichtlich schon für das Sommersemester 2015, spätestens aber für das Wintersemester 2015/2016. Um diesen Studienplatz endgültig zu sichern, hätten die Studiengebühr für das erste Studienjahr bereits im Februar 2015 eingezahlt werden müssen.

Die belangte Behörde **legte** am 05. Mai 2021 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor** und verwies im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung.

In der **mündlichen Senatsverhandlung** vom 08. August 2023 wiederholten die Verfahrensparteien ihre Vorbringen aus den Schriftsätzen.

Die belangte Behörde ergänzte auf Nachfrage des Vorsitzenden, dass die Kindesmutter in den Beschwerde Jahren 2015 und 2017 außergewöhnliche Belastungen für auswärtige Berufsausbildung der Tochter geltend gemacht habe, diese aber nicht anerkannt worden seien. Der Bf. verwies nochmals darauf, dass die Zahnmedizin studien in Wien und in Krems nicht vergleichbar seien. Insbesondere da in Krems das Studium mehr einem Fachhochschulstudium aufgrund des Praxisbezuges, der Anwesenheitspflicht und der intensiven Betreuung entspreche. Zudem sei auf die Zulassungshürden an der Med-Uni Wien hinzuweisen; in Wien gebe es viel weniger Studienplätze und würden zudem im Laufe des Studiums auch Studenten ausscheiden. Es stimme, dass beide Studium mit dem Doktorat der Zahnmedizin abschließen. Weiteres sei festzuhalten, dass in Wien 211 ECTS Punkte und in Krems 360 ECTS Punkte für das Studium angesetzt seien. Außerdem zeige sich der Praxisbezug in Krems auch daran, dass Implantate gesetzt würden, das komme in Wien nicht vor.

Der Vertreter der belangten Behörde replizierte, dass laut Homepage der Med-Uni Wien aktuell 362,8 ECTS für das Zahnmedizin studium vorgesehen seien, auch laut Curriculum aus 2018 seien es 362,8 ECTS.

Auf die Frage des Vertreters der belangten Behörde ob es für die Implantat-Setzungen ein eigenes Diplom gegeben habe, antwortete der Bf., dass seine Tochter laufend

Zwischenzeugnisse erhalten habe, ob es ein eigenes Diplom gegeben habe könne er nicht sagen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Tochter des Bf. studierte seit dem Wintersemester 2015/16 und somit auch in den Beschwerdejahren das Diplomstudium Zahnmedizin zum Dr. med. dent. an der Danube Private University Krems / DPU Krems (Siehe BFG-Akt OZ 21 und 22, Bestätigung/Erfolgsnachweis bzw. Erfolgsnachweis). Der Hauptwohnsitz der Tochter war im Beschwerdezeitraum in Adr.Bf., gelegen (BFG-Akt OZ 26, ZMR-Auszug).

Der Bf. machte die Aufwendungen für die Studiengebühren an der DPU Krems in seinen Einkommensteuererklärungen 2015 bis 2019 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Das Studium „Zahnmedizin“ wird an der Medizinischen Universität Wien und der DPU Krems als Vollzeitstudium angeboten.

Laut vorliegendem Curriculum der Medizinischen Universität Wien (BFG-Akt OZ 24) dient das Studium der Zahnmedizin an der Medizinischen Universität Wien der wissenschaftlichen Vorbildung für den zahnärztlichen Beruf sowie der Vermittlung der für die selbstständige zahnärztliche Berufsausübung notwendigen Kompetenzen.

„Das Curriculum Zahnmedizin entspricht in den ersten beiden Studienjahren dem Curriculum Humanmedizin mit Ausnahme von: [...]

Das 3. Studienjahr ist zusammengesetzt aus zahnmedizinisch orientierten Lehrveranstaltungen, während sich die spezifisch humanmedizinischen Inhalte auf häufige, den Zahnmedizinerinnen und Zahnmedizinern in der Praxis begegnende Problemstellungen beschränken. Insbesondere soll die Lehrveranstaltung ‚Zahnmedizinisches Propädeutikum 2‘ auf die klinisch-zahnmedizinische Tätigkeit in theoretischer und praktischer Ausbildung vorbereiten, wobei ein besonderes Augenmerk auf die Entwicklung manueller Fertigkeiten gelegt wird [...]

Die Lerninhalte des Curriculums orientieren sich an publizierten epidemiologischen Daten aus der Primärversorgung. Im ersten und zweiten Studienabschnitt werden im Rahmen der Line-Elemente klinische Fertigkeiten und Fähigkeiten im Kleingruppenunterricht trainiert. Zur klinisch-praktischen Ausbildung findet im dritten Studienabschnitt ein klinisches Praktikum im Umfang von 72 Wochen an der Universitätszahnklinik Wien bzw. an ausgewählten Lehrzahnarztpraxen statt [...]

Der zweite Studienabschnitt umfasst 4 Semester, das heißt die Semester 3 bis 6. Die ersten beiden, die Semester 3 und 4, entsprechen dem jeweils gültigen Curriculum Humanmedizin der MedUni Wien [...] Im 5. Semester beginnen eigene, ausschließlich für die Studienrichtung Zahnmedizin angebotene Themenblöcke des Zahnmedizinstudiums [...]

Die Belegung des dritten Studienabschnitts Zahnmedizin ist an den erfolgreichen Abschluss des

ersten und zweiten Studienabschnitts gebunden. Die Anzahl der Studienplätze für den dritten Studienabschnitt an der Universitätszahnklinik Wien ist aus räumlichen und personellen Gründen mit 70 pro Studienjahr für alle Seminare und Praktika und für das 72 Wochen Praktikum begrenzt [...] Das 72 Wochen umfassende klinische Praktikum ist an der Universitätszahnklinik Wien im gesamten Kalenderjahr als ganztägiges Praktikum zu absolvieren [...]“

Im vorliegenden Curriculum der DPU Krems (BFG-Akt OZ 26) wird ausgeführt:

„1. Studienabschnitt: 1. und 2. Semester Vorklinik: Der erste Studienabschnitt umfasst zwei Semester mit insgesamt 1.660 Unterrichtseinheiten (UE = 45 Min.), entsprechend 83

Semesterwochenstunden (SWS). Der Workload beträgt 1.500 Stunden, entsprechend 60 ECTS-Creditpoints. [...] Zum Ende des ersten Studienabschnitts erfolgt die erste Diplomprüfung (FIP I/SIP I), deren erfolgreiche Teilnahme Voraussetzung für den Eintritt in den zweiten vorklinischen Studienabschnitt ist.

2. Studienabschnitt: 3. bis 6. Semester Vorklinik: Der zweite Studienabschnitt umfasst vier Semester mit insgesamt 3.390 Unterrichtseinheiten (UE = 45 Min.), entsprechend 169,5 Semesterwochenstunden (SWS). Der Workload beträgt 3.000 Stunden, entsprechend 120 ECTS-Creditpoints. Studierende anderer Universitäten, die sich für einen Quereinstieg in den zweiten Studienabschnitt an der DPU bewerben, müssen die 1. Diplomprüfung (FIP I/SIP I) oder eine äquivalente Prüfung nachweisen. Über die Gleichwertigkeit entscheidet, unter Berücksichtigung und vorbehaltlich gesetzlicher Regelungen (auch ENIC-NARIC), der Departmentleiter in der Fakultät Medizin/Zahnmedizin. Es erfolgen zunächst eine spezifizierte Ausbildung in den Fachbereichen der Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde, die Phantomkurse ‚Zahnerhaltung‘, ‚Zahnärztliche Prothetik‘ und ‚Digitale Technologien in der Zahnmedizin und CAD/GAM‘ sowie ein Ambulanzpraktikum zur Heranführung an den Patienten. Des Weiteren werden die Lifesciences behandelt und eine Einführung in die für Zahnmediziner wesentlichen Fachbereiche der Humanmedizin abgehalten. Am Ende des zweiten Studienabschnittes wird die zweite Diplomprüfung (FIP II/SIP II) abgenommen, deren erfolgreiche Absolvierung Voraussetzung für den Eintritt in den dritten, den klinischen Studienabschnitt ist.

3. Studienabschnitt: 7. bis 12. Semester Klinik:

Der dritte Studienabschnitt umfasst 3.620 Unterrichtseinheiten (2.715 Stunden), entsprechend 181 Semesterwochenstunden. Der Workload beträgt 4.500 Stunden, entsprechend 180 ECTS-Creditpoints [...] Den Schwerpunkt im dritten Studienabschnitt bilden die klinischen Praktika an Patienten unter entsprechender Betreuung sowie Aufsicht [...] Die klinischen Praktika umfassen insgesamt 72 Wochen [...] Mit dem vollständigen erfolgreichen Abschluss der dritten Diplomprüfung (HP 1I1/SIP III) wird der Nachweis für das Beherrschen aller für die Ausübung des Berufes Zahnarzt erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten erbracht und das Diplomstudium Zahnmedizin mit dem Dr. med. dent, abgeschlossen.“

Zusammenfassend ergibt sich aus den Curricula:

- An der Medizinischen Universität Wien wird das Diplomstudium Zahnmedizin mit einer Dauer

von 12 Semester inkl. eines Praktikums von 72 Wochen, welches im dritten Studienabschnitt zu absolvieren ist, im Ausmaß von 211 Semesterstunden und mit 362,80 ECTS angeboten (vgl. BFG-Akt OZ 24, Seite 3, und Homepage der Medizinischen Universität Wien

<https://www.meduniwien.ac.at/web/studium-weiterbildung/das-diplomstudium-zahnmedizin/>). Die Semester 1 bis 4 entsprechen im Beschwerdezeitraum dem Curriculum Humanmedizin (= 120 ECTS). Der Abschluss erfolgt mit dem akademischen Grad Dr. med. dent.

- An der DPU Krems wird das Diplomstudium Zahnmedizin mit einer Dauer von 12 Semester inkl. Praktika ab Beginn des Studiums, im Ausmaß von 433,50 Semesterstunden und mit 360 ECTS angeboten (vgl. BFG-Akt OZ und Homepage der DPU Krems <https://www.dp-uni.ac.at/de/studium-und-weiterbildung/diplomstudium-zahnmedizin-zur-zum-dr-in-med-dent/studienaufbau-und-inhalte>).

Im 1. Studienabschnitt (60 ECTS) erfolgt neben der theoretischen Einführung in die Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde, auch eine Einführung in Biologie, Chemie und Physik. Es ist möglich direkt in den 2. Studienabschnitt quer einzusteigen, wenn die 1. Diplomprüfung (FIP/SIP I) oder eine äquivalente Prüfung nachgewiesen wird. Der Abschluss erfolgt mit dem akademischen Grad Dr. med. dent.

- Nach Abschluss des Studiums werden auf der Medizinischen Universität Wien 362,80 ECTS und auf der DPU Krems 360 ECTS erreicht.

Erklärend wird darauf verwiesen, dass es sich bei den „ECTS“ um das „Europäische System zur Anrechnung, Übertragung und Akkumulierung von Studienleistungen (European Credit Transfer and Accumulation System – ECTS)“ handelt und eines der Kernthemen im Europäischen Hochschulraum ist. Korrekt angewendet sorgt es für Transparenz und Vergleichbarkeit von erbrachten Studienleistungen, wodurch deren Anrechnung erleichtert und damit die Mobilität von Studierenden gefördert wird.

Die ECTS-Anrechnungspunkte ergeben sich aus der geschätzten Zeit/dem geschätzten Arbeitspensum ("workload"), die eine durchschnittliche Studierende/ein durchschnittlicher Studierender für die Absolvierung einzelner Lehrveranstaltungen, Module etc. braucht (vgl. Informationsseite „ECTS-Anrechnungspunkte“ abrufbar auf https://www.oesterreich.gv.at/themen/bildung_und_neue_medien/universitaet/Seite.160120.html).

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbesondere auf die Bestätigungen der DPU Krems und den Curricula der Medizinischen Universität Wien bzw. der DPU Krems) und die Ausführungen in der mündlichen Senatsverhandlung vom 08. August 2023. Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die vom Bf. beantragten Aufwendungen iHv. 20.197,60 Euro (2015), 16.960,00 Euro (2016), 19.939,29 Euro (2017), 19.457,11 Euro (2018) und 18.028,47 Euro (2019) als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Diese Beträge resultieren aus den Studiengebühren für Zahnmedizin an der Danube Private University (DPU), Krems, welche der Bf. für seine Tochter entrichtet hat.

Der Bf. sieht die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 als gegeben an, da seiner Meinung nach in den Berufsausbildungen an der Medizinischen Universität Wien und der DPU Krems keine Vergleichbarkeit hinsichtlich Umfang, Struktur und Qualität gegeben sei.

Dagegen vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass weder die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 EStG noch des § 34 Abs. 8 EStG 1988 erfüllt seien und entsprechend die Aufwendungen für die Tragung des Studienbeitrages nicht als außergewöhnliche Belastungen zuzuerkennen seien.

Unstrittig ist, dass es sich im Beschwerdefall bei der DPU Krems um eine Ausbildungsstätte handelt die sich außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes befindet (vgl.

Routenplanerabfragen, zB Google Maps: Einfache Strecke ca. 96 km, Fahrzeit mit Kfz: 1 Stunde 7 Minuten, Fahrzeit öffentliche Verkehrsmittel: 2 Stunden 8 Minuten) und bei der Medizinischen Universität Wien um eine Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes handelt (lt. Google Maps: Einfache Strecke ca. 22 km, Fahrzeit mit Kfz: 38 Minuten, Fahrzeit öffentliche Verkehrsmittel: 53 Minuten).

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 110,00 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).

Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass Schulgeld bzw. Studiengeld (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 (vgl. 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 vom Bf. auch nicht behauptet wurde, fehlt es an den Voraussetzungen nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988. Die Aufwendungen stellen damit keine abzugsfähigen Unterhaltsleistungen dar und können die geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Zur Frage, ob die Voraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes) vorliegen, ist auszuführen:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hat sich die diesbezügliche Prüfung ausschließlich auf die in § 34 Abs. 8 EStG 1988 normierte Voraussetzung zu beschränken, ob „im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ besteht, die die Vermeidung des Mehraufwandes ermöglicht hätte. Mit dem Pauschalbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 werden nämlich nur die Mehrkosten aufgrund der Entfernung des Ausbildungsorts vom Wohnort und nicht Kosten des Schulbesuchs selbst berücksichtigt (vgl. VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0066, mwN.).

Bei Auslegung der Voraussetzung der "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen (VwGH 30.01.2014, 2012/15/0037, mwN). Die Judikatur verlangt in diesem Zusammenhang in den Fällen, in denen eine Ausbildungsstätte am Wohnort des Steuerpflichtigen (oder in dessen Einzugsbereich) besteht, besondere Gründe, die einen auswärtigen Ausbildung als geboten erscheinen lassen (vgl. VwGH 22.05.2013, 2009/13/0026).

Solche besonderen Umstände sieht der Verwaltungsgerichtshof im Erwerb von Zusatzqualifikationen als gegeben, wie zB Erwerb der Qualifikation im Bereich des Spitzensports zum Ausbildungsziel des Ablegens der Matura bzw. eines Schulabschlusses (VwGH 25.07.2013, 2011/15/0026; VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069 und VwGH 11.05.1993,

91/14/0085) oder den Erwerb qualifizierter Fremdsprachenkompetenz durch einen fremdsprachigen Auslandsschulbesuch (vgl. VwGH 30.01.2014, 2012/15/0037).

Inwieweit zwei Studien ihrer Art nach vergleichbar sind, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Frage (VwGH 26.06.2013, 2011/13/0114).

Im Beschwerdefall dienen sowohl das Studium in Wien – also jenes an einer Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes – als auch das Studium in Krems dem Nachweis der wissenschaftlichen Vorbildung für die Ausübung des zahnärztlichen Berufes sowie der Vermittlung der für die selbstständige zahnärztliche Berufsausübung notwendigen Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten. Entsprechend schließen beide Studien mit dem akademischen Grad Dr. med. dent. ab. Wie aus den vorliegenden Curricula (BFG-Akt OZ 24 und OZ 26) ersichtlich, ist – entgegen den Angaben des Bf. im Vorlageantrag und den diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der mündlichen Verhandlung – auch die Anzahl der ECTS nahezu gleich: Med-Uni Wien 362,80 ECTS, DPU Krems: 360 ECTS. Da es sich bei den ECTS um die innerhalb der Europäischen Union angewandte Messgröße der Vergleichbarkeit von erbrachten Studienleistungen handelt, ist für das Bundesfinanzgericht der gleichartige Ausbildungsabschluss und die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art zwischen den beiden Zahnmedizin-Studien in Wien und Krems gegeben.

Dass durch die Ausbildung an der DPU Krems weitere – wie vom Verwaltungsgerichtshof geforderte – Zusatzqualifikationen erworben werden, ist sowohl nach dem vorliegenden Curriculum der DPU Krems als auch aus dem „Leitbild“ auf der Homepage der DPU Krems (<https://www.dp-uni.ac.at/de/studium-und-weiterbildung/diplomstudium-zahnmedizin-zur-zum-dr-in-med-dent/leitbild>) nicht ersichtlich.

Da die Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, nicht gegeben ist, steht auch der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung nicht zu.

3.2. 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.

Bei der Frage, ob zwei Studien ihrer Art nach vergleichbar sind, handelt es sich um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Frage. Im Übrigen folgt das Erkenntnis der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs. Es war daher auszusprechen, dass eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 8. August 2023