

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 05.02.2019 gegen den Bescheid des seinerzeitigen ***Finanzamtes A*** vom 07.01.2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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) – Frau ***Bf*** – übermittelte am 21.12.2018 ihre Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 in der sie unter anderem Beiträge zu einer Krankenversicherung (651,36 €) und Rückzahlungen von Darlehen (11.042,35 €) als Sonderausgaben sowie Krankheitskosten in Höhe von 1.070,96 € (= 195,21 € + 875,75 €) als außergewöhnliche Belastungen geltend machte.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 07.01.2019 wurden Sonderausgaben in Höhe 1.460 € in Abzug gebracht. In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.070,96 € nicht hätten berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.285,06 € nicht überstiegen.

Mit Schreiben vom 05.02.2019 erhob die Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 07.01.2019 und führte aus, dass sie sich bei der Eintragung der außergewöhnlichen Belastungen geirrt habe und nunmehr die außergewöhnlichen Belastungen 2013 in Höhe von „10.096,94 € (Beleg liegt beim FA auf)“ geltend mache. Begründend dazu führte die Bf aus, dass diese außergewöhnliche Belastung für sie außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sei und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ganz wesentlich als einfache „C-Beamtin“ beeinträchtige bzw. überfordere, mit dem Hinweis, dass ihre Ehe gemäß § 60 Abs 1 EheG geschieden worden sei, aus dem alleinigen Verschulden des Ehemannes und das Scheidungsurteil beim Finanzamt aufliege.

Die in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 unter den Kennzahl [456] geltend gemachten Sonderausgaben in Höhe von 11.042,35 € berichtigte die Bf auf einen Betrag von 945,41 € (Darlehen des Bundeslandes NÖ).

Mit Vorhalt vom 20.03.2018 ersuchte die Abgabenbehörde um Vorlage der vertraglichen Gestaltung der Liegenschaftsaufteilung nach der Scheidung.

Mit Schreiben vom 25.04.2019 übermittelte die Bf einen am 11.10.2012 zwischen der Bf und ihrem ehemaligen Ehemann geschlossenen Vergleich, wonach unter anderem die Bf als Hauptschuldnerin einen Kredit bei der ***Bank*** mit der damals aushaftenden Höhe von 27.248,70 € übernahm und sich verpflichtete, 65.000 € in 7 Jahresraten jeweils zu 10.000 € an den ehemaligen Ehegatten zu bezahlen, wobei die 1. Rate von 10.000 € spätestens am 30.09.2013 zu leisten sei. Im Gegenzug verpflichtete sich der ehemalige Ehemann der Bf seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** mit dem darauf befindlichen Haus an die Bf zu übertragen. Die Bf führte dazu unter anderem aus, dass ihr ehemaliger Ehemann mit seiner neuen Partnerin im ehemaligen gemeinsamen Haus sein weiteres Leben verbringen habe wollen, was dazu geführt habe, dass die Bf hinaufgezogen worden sei, mit für sie fast unmöglichen Zahlungen, nur damit sie dazu gebracht werde, auszuziehen. Die Bf ersuchte, ihre Aufwendungen und Ausgaben zu berücksichtigen, da sie außergewöhnlich, zwangsläufig erwachsen seien und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bis auf weiteres massiv beeinträchtigten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.04.2019 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 abgeändert und ein Viertel der als Sonderausgaben geltend gemachten Beiträge zu einer Krankenversicherung (651,36 €) und Rückzahlungen von Darlehen (945,41 €) in Höhe von 399,19 € (= $\frac{1}{4}$ von 651,36 € + 945,41 €) in Abzug gebracht. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die als außergewöhnlichen Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von 1.070,96 € (= 195,21 € + 875,75 €) nicht hätten berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.369,93 € nicht überstiegen und dass die im Zuge einer Ehescheidung erfolgte finanzielle Ablöse des Hälfteanteils des Ehemannes an der gemeinsamen Eheswohnung keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstelle, da es sich nicht um eine Belastung sondern um eine Vermögensumschichtung

handle, weil die Bf mit den aufgewendeten Beträgen einen Vermögenswert, nämlich den Anteil an einem Einfamilienhaus, erwerbe.

Mit Schreiben vom 29.05.2019 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte im Wesentlichen aus, dass sie sich der Vermögensaufteilung in einem Vergleich und der Übernahme immenser Kosten nicht habe entziehen können, es sei denn, sie wäre mit ihren zwei Kindern in Schul- und Berufsausbildung stehend, aus dem Haus ausgezogen. Die Belastung von jährlich 10.000 € 6 ½ Jahre lang stelle die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf auf die nächsten 15 bis 20 Jahre sehr unter Druck und diene ihrer Wohnraumsituation. Die Belastung sei höher als die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommensverhältnissen mit 1.745 € netto, als kleine „C“-Beamtin. Weiters machte die Bf Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung ihrer Tochter ***C*** (geboren ***TT.MM.JJJ***) geltend. Ihre Tochter hätte im Jahr 2013 Architektur an der TU Wien, Karlsplatz 4, 1040 Wien, studiert und 2016 das Studium mit dem Master erfolgreich abgeschlossen. Die Fahrzeit für eine Strecke vom Wohnort ***Bf-Adr***, bis zum Studienort Wien (Wien-Westbahnhof) betrage 1 Stunde 17 Minuten mit dem billigsten öffentlichen Verkehrsmittel. Die Entfernung vom Wohnort ***Bf-Adr*** bis zum Bahnhof ***B*** betrage 1,6 km und die Wegzeit ca. 20 Minuten. Vom Westbahnhof bis zur TU seien es 2,8 km Fußweg und ca 37 Minuten Gehzeit. Nach diversen Abend-vorlesungen, die öfters bis nach 22 Uhr gedauert hätten, habe die Bf die Tochter 2013 mangels zeitnaher Bahnverbindung nach ***B*** von ***D*** abholen müssen. Familienbeihilfe sei keine mehr anerkannt worden, da der Tochter, aufgrund des Parallelstudiums zum Master für den Bachelor für Architektur, die nötigen Punkte gefehlt hätten bzw die vorgeschriebene Zeit überschritten worden sei.

Die Bf beantragte in eventu den ursprünglichen angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 unverändert zu lassen bzw in eventu zusätzlich zum ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2013 den Pauschbetrag von 110 € für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter und die außergewöhnlichen eingetragenen Belastungen anzuerkennen.

Mit Vorlagebericht vom 13.06.2019 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Ehe der Bf wurde im Jahr 2011 geschieden.

Mit Vergleich vom 11.10.2012 übernahm die Bf als Hauptschuldnerin einen Kredit mit einem damals aushaftenden Betrag von 27.248,70 € und verpflichtete sich gleichzeitig 65.000 € in 7 Jahresraten, jeweils zu 10.000 €, die letzte Rate zu 5.000 €, an ihren ehemaligen Ehemann zu

bezahlen, wofür dieser seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** an die Bf übertrug. Die 1. Rate von 10.000 € war spätestens am 30.09.2013 zu leisten.

Die Bf machte in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 die erste Rate für die Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** in Höhe von 10.096,94 € als Sonderausgaben und in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Weiters machte die Bf Aufwendungen für die Berufsausbildung ihrer Tochter ***C*** außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung geltend. Diese wohnte im Streitjahr 2013 in ***B*** und studierte Architektur an der Technischen Universität in Wien.

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl Nr 605/1993, führt in ihrem § 1 unter anderem die Gemeinde ***B*** an, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

Die Fahrzeit von ***B*** Bahnhof nach Wien Mitte-Landstraße Bahnhof beträgt 45 Minuten und von Wien Mitte-Landstraße Bahnhof nach ***B*** Bahnhof 47 Minuten.

Die in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 von der Bf als

- Sonderausgaben geltend gemachten
 - Versicherungsprämien und -beiträge [Kennzahl 455] in Höhe von 651,36 € und die
 - Rückzahlungen von Darlehen [Kennzahl 456] in Höhe von 945,41 € sowie die als
- außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten
 - Krankheitskosten [Kennzahl 730] in Höhe von 195,21 € und 875,75 €

stehen außer Streit.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen und der Fahrplanauskunft der ÖBB.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

In Streit steht die Berücksichtigung

- der ersten Rate für die Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** vom ehemaligen Ehemann der Bf an die Bf in Höhe von 10.096,94 € und

- von Aufwendungen für die Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes der Tochter der Bf als außergewöhnliche Belastung.

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

- a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind
 - Gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen
 - Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist
 - Gebietskörperschaften.
- b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, [...].
- c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, [...].
- d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit a bis lit c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. [...]

Da es sich bei der ersten Rate für die Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** vom ehemaligen Ehemann der Bf an die Bf in Höhe von 10.096,94 € – die in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2013 als Sonderausgaben geltend gemacht wurde – um keine Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit a bis d EStG 1988 handelt, ist die erwähnte Rate in Höhe von 10.096,94 € nicht als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

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.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH 01.07.1964, 1865/63) und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031, *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 34 Abs 2 bis 5 Tz 1).

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 3 leg cit erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs 4 leg cit beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 in Verbindung mit Abs 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6 %
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8 %
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10 %
mehr als 36.400 Euro	12 %

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- [...]
- für jedes Kind (§ 106).

Eine Belastung liegt im Allgemeinen nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen grundsätzlich nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH 25.09.1985, 84/13/0113; *Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG 16. EL § 34 Anm 11 (EStG)).

Mit dem im § 34 verwendeten Tatbestandsmerkmal „Belastung“ ist der Gegenwertgedanke legistisch verankert. Der Gegenwert muss nicht in einem eigenständigen Wirtschaftsgut bestehen; vielmehr führen auch solche Aufwendungen zu einer bloßen Vermögensumschichtung, die für ein schon bestehendes Wirtschaftsgut aufgewendet werden und dessen Wert erhöhen (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 34 Abs 1 Tz 2). Nur „verlorener Aufwand“ ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine „Belastung“ (vgl. *Doralt/Mayr/Herzog*, EStG¹¹, § 34 Tz 20).

Da die Bf aufgrund des am 11.10.2012 mit ihrem ehemaligen Ehemann geschlossenen gerichtlichen Vergleichs – durch die Bezahlung von 65.000 € und die Übernahme eines Kredites mit einem aushaftenden Betrag von 27.248,70 € – den Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** mit dem darauf befindlichen Haus von ihrem ehemaligen Ehemann übertragen bekam, haben die Ausgaben bzw die „Belastungen“ der Bf zu keiner endgültigen Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt und einen Gegenwert geschaffen. Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögens-umschichtung führen, sind aber nicht absetzbar (vgl VwGH 27.05.2003, 99/14/0001; Jakom/*Peyerl* EStG, 2021, § 34 Rz 19).

§ 34 Abs 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung weiters davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Schon aus der Wortfolge, „wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr . . . nicht entziehen kann“ ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 34 Abs 2 bis 5 Tz 3).

Rechtliche Gründe entspringen aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Die Erfüllung einer rechtlichen Verbindlichkeit begründet für sich allein noch keine Zwangsläufigkeit iS des § 34 Abs 3. Wenn ein Steuerpflichtiger Verbindlichkeiten erfüllt, geschieht dies vielmehr nur dann zwangsläufig, wenn deren Entstehungsgrund zwangsläufig war, nicht aber dann, wenn die Verbindlichkeit zur Leistung freiwillig eingegangen wurde. Bei einer anderen Beurteilung würde das Erfordernis der Zwangsläufigkeit gegenstandslos, weil es dann jeder Steuerpflichtiger in der Hand hätte, die steuerliche Berücksichtigung seiner Aufwendungen dadurch herbeizuführen, dass er zuvor eine entsprechende Rechtsverbindlichkeit – zB in Form der Einkleidung in einen gerichtlichen Vergleich oder die Herbeiführung eines Gerichtsurteils – schafft (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 34 Abs 2 bis 5 Tz 3.2).

Aus ihrem Vorbringen, wonach die Bf von ihrem Gatten schuldlos geschieden worden sei und sie sich der Vermögensaufteilung (in einem Vergleich) und Übernahme immenser Kosten nicht habe entziehen können, da diese ihr zwangsläufig erwachsen seien und sie sich tatsächlich diesen nicht habe entziehen können – es sei denn – sie wäre mit ihren zwei Kindern in Schul- und Berufsausbildung stehend – aus dem Haus ausgezogen, ist nicht erkennbar, aus welchen rechtlichen Gründen sie gezwungen gewesen sei, den Vergleich vom 11.10.2012 mit ihrem ehemaligen Ehemann zu schließen, mit dem sie sich verpflichtet hat, 65.000 € an ihren ehemaligen Ehemann zu bezahlen und einen Kredit mit einem aushaftenden Betrag von 27.248,70 € zu übernehmen, um von Letzterem den Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ

X der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** mit dem darauf befindlichen Haus übertragen zu bekommen. Aus dem Umstand eines möglichen Umzugs mit zwei Kindern in Schul- und Berufsausbildung ergibt sich kein rechtlicher Grund, den erwähnten, freiwillig eingegangenen Vergleich zu schließen, zumal aus dem Scheidungsurteil hervorgeht, dass die Streitteile im Laufe ihrer Ehe insgesamt sechs Mal übersiedelten. Es besteht folglich keine Zwangsläufigkeit von Belastungen auf Grund eines möglichen Umzugs mit zwei Kindern in Schul- und Berufsausbildung.

Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung liegt nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung objektiv geboten erscheint. Ob sich der Steuerpflichtige subjektiv verpflichtet fühlt, ist unerheblich; maßgeblich ist die allgemeine Verkehrsanschauung. Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens- oder lebenswert erscheint oder eine ungünstige Nachrede vermieden werden soll (vgl. *Doralt/Mayr/Herzog*, EStG¹¹, § 34 Tz 40f).

Soweit die Bf vorbringt, sie habe sich der Vermögensaufteilung (in einem Vergleich) und Übernahme immenser Kosten nicht entziehen können – es sei denn – sie wäre mit ihren zwei Kindern in Schul- und Berufsausbildung stehend – aus dem Haus ausgezogen, wird darauf hingewiesen, dass grundsätzlich keine sittliche Pflicht zur Übernahme unverhältnismäßiger Belastungen besteht. Da der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 06.11.1990, 90/14/0127, darauf verweist, dass eine Belastung in der Höhe von mehr als einem doppelten Jahresnettoeinkommen unverhältnismäßig sei, das Jahresnettoeinkommen der Bf im Streitjahr 2013 26.323,30 € (24.800,89 € im Jahr des Vergleiches 2012) und die im Rahmen des Vergleiches vom 11.10.2012 übernommene Belastung 92.248,70 € (= 65.000 € + 27.248,70 €) betrug, und somit die laut Bf „immensen Kosten“ mehr als das dreieinhalbfache Jahresnettoeinkommen der Bf betragen haben, ist davon auszugehen, dass auch keine sittliche Verpflichtung bestanden hat, den erwähnten Vergleich – zur Abwendung eines Umzuges mit zwei Kindern in Schul- und Berufsausbildung – zu schließen.

Unter tatsächliche Gründe sind nur solche zu verstehen, die in der Person des Steuerpflichtigen gelegen sind, die ihn unmittelbar selbst betreffen. Neben dem Hauptanwendungsfall der Krankheitskosten sind etwa Katastrophenschäden, Umschulungskosten bei unverschuldetem Verlust der Existenzgrundlage oder auch Emigrationskosten zu nennen.

Im Hinblick darauf, dass eine tatsächliche Pflicht nach der Sachlage von vornherein ausschied, rechtliche und sittliche Gründe für den Abschluss des erwähnten gerichtlichen Vergleiches, mit dem sich die Bf verpflichtete, 65.000 € an ihren ehemaligen Ehemann zu bezahlen und einen Kredit mit einem aushaftenden Betrag von 27.248,70 € zu übernehmen, um von Letzterem den Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***X*** der Katastralgemeinde ***Y*** ***B*** mit dem

darauf befindlichen Haus übertragen zu bekommen, – wie oben ausgeführt – nicht vorlagen, denen sie sich nicht habe entziehen können, erwächst die von der Bf als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Rate in Höhe von 10.096,94 € nicht zwangsläufig.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt – wie bereits oben ausgeführt – nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs 1 EStG 1988 vorliegen (vgl VwGH 05.06.2003, 99/15/0111). Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Liegt daher zB das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit (vgl *Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG 16. EL § 34 Anm 1 (EStG)).

Der Betrag in Höhe von 10.096,94 € ist daher nicht als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen.

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. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Nach dem § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Der ab 1. Jänner 2002 anzuwendende § 2 dieser Verordnung in der Fassung BGBl. II 2001/449 lautet:

"(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des

Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar

Der § 2 der Verordnung verweist zur Ermittlung der Fahrzeit auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992. Diese Bestimmung lautet:

"(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar."

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, führt in ihrem § 1 Gemeinden an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist. In diese Verordnung wurde mit der Verordnung BGBl. II 2001/295 ein § 22 eingefügt, der lautet:

"§ 22. Wenn in einem Verfahren über die Zuerkennung von Studienbeihilfe nachgewiesen wird, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt, so gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar."

Diese Verordnungsbestimmung entspricht dem § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001.

§ 26 Abs 3 StudFG, BGBl 305/1992, auf dessen Grundsätze in der Verordnung verwiesen wird, sieht vor, dass durch Verordnung des zuständigen BM festzulegen ist, „von welchen Gemeinden“ eine tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar anzusehen ist. Dabei kommt es nur auf die Dauer der Fahrten zwischen zwei Orten an (VfGH 09.06.1998, B 2449/97). Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw beendet wird (die Erreichbarkeit des Bahnhofs der Abfahrtsgemeinde ist bedeutungslos, VwGH 27.08.2008, 2006/15/0114). Fußwege, Fahrten am Wohnort und am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts werden nicht berücksichtigt (VwGH 26.01.2012, 2011/15/0168), wohl aber allfällige Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes. Auf individuelle Unterrichtszeiten wird nicht Rücksicht genommen; es kommt nicht auf die zeitliche Lagerung des Einzelfalls (der im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen) an (VwGH 08.07.2009. 2007/15/0306) (vgl Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 34 Rz 78f).

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl Nr 605/1993, führt in ihrem § 1 unter anderem die Gemeinde ***B*** an, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

Wenn die Bf ausführt, dass die Fahrzeit für eine Strecke vom Wohnort ***Bf-Adr***, bis zum Studienort Wien (Wien-Westbahnhof) 1 Stunde 17 Minuten mit dem billigsten öffentlichen Verkehrsmittel betrage, wird darauf hingewiesen, dass mit „unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel“, die schnellstmögliche Verbindung gemeint ist, und die schnellstmögliche Verbindung – laut Fahrplanauskunft der ÖBB – von ***B*** Bahnhof nach Wien Mitte-Landstraße Bahnhof 45 Minuten und von Wien Mitte-Landstraße Bahnhof nach ***B*** Bahnhof 47 Minuten beträgt.

Soweit die Bf weiter ausführt, dass die Entfernung vom Wohnort ***Bf-Adr*** bis zum Bahnhof ***B*** 1,6 km und die Wegzeit ca 20 Minuten betrage und es vom Westbahnhof bis zur TU 2,8 km Fußweg und ca 37 Minuten Gehzeit seien, wird darauf verwiesen, dass Fußwege, Fahrten am Wohnort und am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts nicht berücksichtigt werden. Es kommt nur auf die Dauer der Fahrten zwischen zwei Orten an. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw beendet wird (die Erreichbarkeit des Bahnhofs der Abfahrtsgemeinde ist bedeutungslos).

Bezüglich des Vorbringens der Bf, dass nach diversen Abendvorlesungen, die öfters bis nach 22 Uhr gedauert hätten, die Bf die Tochter 2013 mangels zeitnaher Bahnverbindung nach ***B*** von ***D*** habe abholen müssen, wird auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 08.07.2009, 2007/15/0306, verwiesen, wonach auf die allgemeine Fahrtdauer unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels abgestellt wird. Es kommt damit nicht auf die konkrete Lagerung der von Studierenden im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen an. Auf individuelle Unterrichtszeiten wird nicht Rücksicht genommen.

Der Gleichheitsgrundsatz des Art 7 Abs 1 B-VG verbietet es nicht, bei der Regelung von Lebensbereichen von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen und demnach zu typisieren. Verwaltungsökonomische Überlegungen stellen einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Gleichbehandlung dar, solange die Regelung nur in einzelnen Fällen und in angemessenem Ausmaß zu Benachteiligungen führen kann (vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵, Tz 389). Vor diesem Hintergrund muss es sich beim „günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel“ iSd § 2 Abs 1 der Verordnung BGBl Nr 624/1995 idF BGBl Nr 449/2001 um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen (mit einer Fahrtdauer von höchstens einer Stunde) sicherstellt. Der Umstand, dass der Studierende im Einzelfall nicht in der Lage ist, andere als in

die Nachtstunden hineinreichende Lehrveranstaltungen zu besuchen, stellt einen Ausnahmefall dar, auf den die Verordnung auch unter Bedachtnahme auf Art 7 Abs 1 B-VG nicht Bedacht zu nehmen braucht.

Im Hinblick darauf, dass die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl Nr 605/1993, in ihrem § 1 die Gemeinde ***B*** anführt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist und die schnellstmögliche Verbindung – laut Fahrplanauskunft der ÖBB – von ***B*** Bahnhof nach Wien Mitte-Landstraße Bahnhof 45 Minuten und von Wien Mitte-Landstraße Bahnhof nach ***B*** Bahnhof 47 Minuten beträgt, ist im Streitjahr 2013 der Pauschbetrag nach § 34 Abs 8 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Beurteilung der zu lösenden Rechtsfragen, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Hälfteanteils an einer Liegenschaft aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs nach einer Ehescheidung und Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen sind, erfolgte im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 13. September 2023