

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***X***, über die Beschwerden vom 23. November 2023 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 9. und 8. November 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 und 2022, Steuernummer ***Bf1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr 2021 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung und im Streitjahr 2022 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung.

In ihren am 12. Jänner 2023 bzw. 16. Oktober 2023 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärungen 2021 bzw. 2022 machte die Bf. in der Beilage L1k für ihre im ***JahrY*** geborene Tochter ***1*** unter der Rubrik „außergewöhnliche Belastungen für ein Kind ohne Behinderung“ jeweils einen Betrag von 22.950,00 € geltend.

Am 17. April 2023 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid 2021, mit dem es diesen Betrag von 22.950,00 € als außergewöhnliche Belastungen unter Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) anerkannte.

Am 7. November 2023 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an die Bf., mit dem hinsichtlich des Jahres 2022 um Nachreichung einer Aufstellung und der Belege (Kopien) betreffend die außergewöhnlichen Belastungen von 22.950,00 € für die Tochter ***1*** ersucht wurde.

Mit Schreiben vom 8. November 2023 reichte der steuerliche Vertreter der Bf. über FinanzOnline 2 an die Bf. adressierte Rechnungen der ***QPrivatuniversität*** vom 1. März 2022 und 1. September 2022 betreffend „Studiengebühr Masterstudium Humanmedizin“ für ***1*** über einen Gesamtbetrag von jeweils 11.475,00 € ein. Ergänzend führte der steuerliche Vertreter dazu aus, die Gebühren würden laufend in monatlichen Raten zu je 1.912,50 € beglichen.

Am 8. November 2023 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid 2022, mit dem es die oa. Studiengebühren von 22.950,00 € für das Masterstudium Humanmedizin an der ***QPrivatuniversität*** nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannte. Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

*„Die Studiengebühren für das Masterstudium Humanmedizin in Höhe von 22.950,00 € an der ***QPrivatuniversität*** stellen keine außergewöhnliche Belastung dar, da die Ausbildung kraft freien Willensentschluss erfolgt.“*

Am 9. November 2023 hob das Finanzamt den am 17. April 2023 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2021 gemäß § 299 BAO auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid, mit dem es - analog zum Einkommensteuerbescheid 2022 vom 8. November 2023 - die oa. Studiengebühren von 22.950,00 € nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannte. Die diesbezügliche Begründung entspricht der oa. Begründung des Einkommensteuerbescheides 2022.

Gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 9. November 2023 und den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 8. November 2023 erhob der steuerliche Vertreter der Bf. am 23. November 2023 über FinanzOnline jeweils Beschwerde:

In den angefochtenen Bescheiden würden die außergewöhnlichen Belastungen für das Kind ***1*** für den Studienplatz an der ***QPrivatuniversität*** als freie Willensentscheidung gewertet. Aufgrund besonderer Umstände sei trotz mehrmaliger Antritte zur Aufnahmeprüfung an der ***ZUniversität*** kein Studium möglich gewesen, sodass eine Privatuniversität die einzige Möglichkeit zur Berufsausbildung als Ärztin dargestellt habe. Der steuerliche Vertreter verweise zusätzlich auf die Stellungnahme der Bf. in der Beilage und ersuche, die außergewöhnlichen Belastungen antragsgemäß zu berücksichtigen.

Den Beschwerden war ein mit „Stellungnahme außergewöhnliche Belastungen - Studienkosten ***1***“ übertiteltes Schreiben der Bf. beigegeben, in dem diese zusammengefasst

ausführte, ihre im ***JahrY*** geborene Tochter ***1*** habe nach der Matura ab September ***Jahr2*** beim Ehegatten der Bf. in der Ordination mitgearbeitet. Ihr Herzenswunsch sei schon seit der Schulzeit gewesen, in die Fußstapfen der Eltern und Großeltern zu treten. Gleichzeitig sei sie beim Medizin-Aufnahmetest angetreten und habe diesen 3 Mal knapp nicht bestanden. Ein Jusstudium habe sie alternativ probiert, aber bereits nach 1 Jahr habe sie gewusst, dass dieser Beruf für sie nicht in Frage komme. Bei der Mitarbeit in der Allgemeinpraxis sei für sie sehr bald klar gewesen, dass die Berufswahl für sie an erster Stelle stehe.

Nachdem die Bf. und ihr Ehegatte, die beide Medizin studiert hätten und auch diesen Beruf ausüben hätten dürfen, immer mehr die Frustration ihrer Tochter miterleben hätten müssen und sich bei ihr, mit jedem Scheitern des nächsten Aufnahmetests, zusehends eine Depression zur Verzweiflung hinzugesellt habe, seien die Bf. und ihr Ehegatte gezwungen gewesen, zu handeln, um diese untragbare und für ihre Tochter psychosozial gefährdende Situation zu ändern und ihre Tochter bei einem Studium an einer Privatuniversität zu unterstützen.

Nachdem ihre Tochter die Aufnahmeprüfung an der ***QPrivatuniversität*** für Medizin bestanden gehabt habe, habe die Bf. die Kosten für das Studium ihrer Tochter übernommen (der Ehegatte der Bf. habe die Kosten des Studiums für den gemeinsamen Sohn ***2*** übernommen, bei dem die gleiche Situation entstanden sei; der Ehegatte habe für das Studium ***2*** beim Finanzamt keine außergewöhnliche Belastung beantragt).

Der ***StandortC*** sei ihnen entgegengekommen, da ihnen dort keine zusätzlichen Kosten für das Studium entstanden seien. Der Studienplatz sei mit öffentlichen Verkehrsmitteln leicht zu erreichen.

Damit sei für die Familie der Bf. eine jährliche zusätzliche finanzielle Belastung von 50.000,00 € über die Kosten hinaus entstanden, die 2 studierende Kinder auf der ***Universität*** in ***C*** gehabt hätten. Damit ersparten die Bf. und ihr Ehegatte dem Staat Österreich aber die Kosten für 2 Studienplätze an der ***C*****C***, die die Allgemeinheit sonst hätte tragen müssen. Es sei eine nicht leicht zu schulternde Aufgabe, jährlich rund 50.000,00 € zusätzlich für das Studium 2er Kinder auszugeben.

Diese Entscheidungen hätten der Ehegatte der Bf. und sie aus freiem Willen getroffen, ihre Kinder jedoch nicht. Für sie habe es keine Alternative zu diesem Studium gegeben, um den Beruf als Arzt erlernen zu können. Aus Sicht der Bf. entstehe daraus für ihre Familie eine extreme außergewöhnliche Belastung, die ihre Familie zwingt, drastische Sparmaßnahmen in anderen Bereichen zu ergreifen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen jeweils vom 11. Dezember 2023 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab:

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes seien mit einem Pauschalbetrag als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes - im Umkreis von 80 km - keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Der Pauschalbetrag mache 110,00 € pro angefangenem Monat der Berufsausbildung aus. Höhere tatsächliche Kosten, zB Fahrtkosten oder Schulgeld, könnten nicht geltend gemacht werden.

In Verordnungen zum Studienförderungsgesetz sei bisher festgelegt gewesen, welche Wohnorte im Einzugsbereich des jeweiligen Schul- oder Studienortes lägen. Die Verordnungen seien zwar außer Kraft getreten, für die steuerliche Beurteilung des Einzugsbereiches seien sie aber weiterhin heranzuziehen. Komme der betreffende Ort oder die betreffende Gemeinde darin nicht vor und betrage die Entfernung Wohnort - Ausbildungsort weniger als 80 km, stehe der Pauschalbetrag zu, wenn die Fahrtzeit (einfache Fahrt) mehr als 1 Stunde betrage.

Da der Ort ***T*** innerhalb des Einzugsgebietes ***C*** (weniger als 80 km) liege und die Fahrtzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel weniger als 1 Stunde betrage, hätten die beantragten Kosten für die Berufsausbildung für Kinder nicht gewährt werden können.

Dagegen erhob der steuerliche Vertreter der Bf. am 4. Jänner 2024 über FinanzOnline jeweils einen Vorlageantrag, worin er ausführte, in den Begründungen der Beschwerdeentscheidungen werde lediglich auf den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung eingegangen, nicht aber auf den in der Stellungnahme geschilderten Sachverhalt und die Berücksichtigung der Studiengebühren als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, der eigentlich zur Anwendung komme, da aufgrund besonderer Umstände trotz mehrmaliger Antritte zur Aufnahmeprüfung an der ***ZUniversität*** kein Studium möglich gewesen sei und somit eine Privatuniversität die einzige Möglichkeit zur Berufsausbildung als Ärztin dargestellt habe. Für die Studierende ***1*** trafen alle Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 zu und sei dies die letzte Chance auf ein Medizinstudium gewesen, da sie trotz mehrmaliger positiver Aufnahmeverfahren stets nur Wartplätze erreicht gehabt habe. Der steuerliche Vertreter verweise abermals auch auf die Stellungnahme der Bf. und ersuche um antragsgemäße Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen.

Am 2. Februar 2024 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte die Abgabenbehörde unter Verweis auf das Erkenntnis BFG 30.5.2023, RV/2100111/2023, die Abweisung der Beschwerden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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.

Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die von der Bf. beantragten Aufwendungen von jeweils 22.950,00 € für 2021 und 2022 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt abzugsfähig sind. Diese Beträge resultieren aus den Studiengebühren für die Tochter der Bf., ***1***, für das Masterstudium Humanmedizin an der ***QPrivatuniversität***.

Zur Frage, ob Aufwendungen für eine Privatuniversität (Studiengeld bzw. Studiengebühren) eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 darstellen, hat das Bundesfinanzgericht bereits in seinem Erkenntnis BFG 30.5.2023, RV/2100111/2023, abgesprochen und darin diese Frage verneint, weshalb es im Wesentlichen genügt, auf jenes Erkenntnis zu verweisen und es zum integrierenden Bestandteil dieser Beschwerdeentscheidung zu erklären.

In diesem Erkenntnis BFG 30.5.2023, RV/2100111/2023, hat das Bundesfinanzgericht dazu ausgeführt (Auszug):

„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 Unterhaltsverpflichtung umfasst die Pflicht zur Tragung der Kosten der Berufsausbildung und kann eine 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 EStG²⁰, 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.“

Auch im gegenständlichen Beschwerdefall sind die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nicht gegeben, erfolgte doch der Entschluss der Tochter zur universitären Berufsausbildung zur Ärztin kraft freien Willensentschlusses (aus freien Stücken, vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Rz 35); eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3

EStG 1988, Medizin zu studieren, besteht nicht (gemäß dieser Gesetzesstelle erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen (nur dann) zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, was hier eben nicht vorliegt), weshalb auch die in den Rechtsmittelschriftsätzen vertretene Argumentation, aufgrund mehrmaligen Nichtbestehens des Medizin-Aufnahmetests habe eine Privatuniversität für die Tochter der Bf. die einzige Möglichkeit zur Berufsausbildung zur Ärztin dargestellt, an diesem Ergebnis nichts zu ändern vermag.

Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Unzulässigkeit einer 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 (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 28. Februar 2024