

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch KB Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Himmelpfortgasse 16, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 19.8.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9.8.2024 betreffend Einkommensteuer 2023 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 21.8.2024 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen 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:

In seiner am 5.8.2024 über FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2023 machte der in ***Stadt*** wohnhafte Beschwerdeführer (Bf) Kosten im Zusammenhang mit dem von seiner Tochter am London College of Communication an der University of the Arts London (UAL) absolvierten Masterstudium „3D Computer Animation“ in Höhe von 36.164,33 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 9.8.2024 wurde der Bf zur Einkommensteuer für das Jahr 2023 veranlagt. Die vom Bf geltend gemachte außergewöhnliche Belastung blieb dabei unberücksichtigt. Begründend wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

*„Die Ausbildungskosten für das Kind ***Tochter Bf*** stellen keine Zwangsläufigkeit gem § 34 EStG dar.“*

Dem hielt der steuerliche Vertreter des Bf in der am 19.8.2024 über FinanzOnline eingebrachten Beschwerde Folgendes entgegen:

Die Tochter des Bf habe die Ausbildung in der kürzesten Zeit absolviert. Der VwGH sei in diesen Fällen für Veranlagungsjahre ab 2009 von der Zwangsläufigkeit abgerückt. Die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Ausbildung sei seitdem nicht mehr gesondert zu prüfen. Für die Anerkennung der Kosten eines Auslandsstudiums sei nur erforderlich, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine vergleichbare Ausbildung möglich sei (Hinweis auf VwGH 25.9.2002, 98/13/0167). Gegen die Vergleichbarkeit spreche schon eine andere Unterrichtssprache (Hinweis auf BFG 2.12.2015, RV/7104690/2014). Ein Kostenvergleich sei nicht anzustellen. Es werde daher die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Mit seiner Beschwerdeverentscheidung vom 21.8.2024 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es den in § 34 Abs 8 EStG 1988 vorgesehenen Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes in Höhe von 1.320,00 Euro gewährte. Der vom Bf geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 36.164,33 Euro (siehe oben) wurde weiterhin die Anerkennung versagt. Begründend wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

„Gem § 34 Abs 7 EStG sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch Familienbeihilfe, Familienbonus plus, Kindermehrbetrag, Kinderabsetzbetrag und Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Daneben können nur außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ausbildungskosten stellen aber Werbungskosten und keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Daher können diese Kosten auch beim Unterhaltsverpflichteten keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Die auswärtige Berufsausbildung wird mit dem Freibetrag gem § 34 Abs 8 EStG berücksichtigt.“

Mit FinanzOnline-Eingabe vom 3.9.2024 beantragte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung wurde Folgendes entgegengehalten:

Bei einer Studentin, die noch gar nicht arbeite, gebe es keine Werbungskosten. Gegenständlich handle es sich um eine Berufsausbildung, deren Finanzierung eine Verpflichtung des Unterhaltsverpflichteten sei. Das Vorliegen einer rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung sei nicht mehr gesondert zu prüfen. Entscheidend sei nur der Teilaspekt des Fehlens einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes (Hinweis auf VwGH 30.1.2014, 2012/15/0037).

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem BFG zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 8.10.2024 führte es nach Wiedergabe des § 34 Abs 7 und 8 EStG 1988 im Wesentlichen aus, es entspreche der Rechtsprechung des VwGH, dass etwa „Schulgeld“ (Zahlungen für den Besuch von Ausbildungsmodulen), soweit dieses vom Unterhaltspflichtigen getragen werde, nach § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei, wenn diese Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Das Schulgeld stelle jedoch beim Unterhaltsberechtigten regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung dar, erfolge die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Eine außergewöhnliche Belastung könnte nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen werde und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig sei, oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung oder ähnliche Umstände erforderlich werde (Hinweis auf VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016; VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008). In diesem Sinne habe auch das BFG in einem ähnlich gelagerten Fall die dortige Beschwerde als unbegründet abgewiesen (Hinweis auf BFG 8.8.2023, RV/7101042/2021). Sämtliche in der Beschwerde und im Vorlageantrag angeführten Entscheidungen des VwGH und des BFG beträfen den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs 8 EStG 1988, den das Finanzamt bereits in der Beschwerdevorentscheidung gewährt habe. Das BFG möge daher im Sinne der Beschwerdevorentscheidung erkennen.

Mit Schreiben vom 14.10.2024 wandte sich das BFG wie folgt an den Bf:

„Sie werden um Mitteilung ersucht, welche Ausbildung Ihre Tochter im Jahr 2023 in Großbritannien absolviert hat. Bitte teilen Sie den Zeitpunkt des Beginns und den Zeitpunkt des Abschlusses der betreffenden Ausbildung mit. Um Beibringung der bezughabenden Unterlagen wird ersucht (Ausbildungsbeschreibung etc). Sie werden überdies um Mitteilung ersucht, woraus sich die diesbezüglich von Ihnen geltend gemachten Kosten zusammensetzen. Um Beibringung einer Kostenaufstellung samt belegmäßigem Nachweis wird ersucht.“

Der steuerliche Vertreter des Bf ließ dem BFG die bezughabenden Unterlagen am 4.11.2024 per E-Mail zukommen.

Mit E-Mail vom 21.11.2024 teilte der steuerliche Vertreter des Bf dem BFG überdies mit, er bestätige hiermit, dass er keine Zustellvollmacht habe und Zustellungen daher direkt an den Bf zu erfolgen hätten.

Mit Schreiben vom 27.11.2024 äußerte sich das Finanzamt zu den vom steuerlichen Vertreter des Bf dem BFG am 4.11.2024 übermittelten Unterlagen im Wesentlichen dahingehend, dass es seine bisher vertretene Rechtsansicht aufrechterhalte und das BFG im Sinne der Beschwerdevorentscheidung erkennen möge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Familienwohnsitz der Familie des Bf lag im Streitjahr an der Adresse ***Adresse Bf***.

Die am ***Geburtsdatum*** geborene Tochter des Bf absolvierte im Zeitraum Oktober 2022 bis Dezember 2023 am London College of Communication an der University of the Arts London (UAL) das Masterstudium „3D Computer Animation“, das sie mit dem akademischen Grad „Master of Arts“ abschloss. Die Unterrichtssprache war Englisch.

Die hierfür angefallenen Studiengebühren und Kosten für die Unterkunft in London in Höhe von insgesamt 36.164,53 Euro wurden vom Bf übernommen. Davon entfielen 16.507,72 Euro auf die Studiengebühren und 19.656,81 Euro auf die Unterkunftskosten.

Im Einzugsbereich des Familienwohnsitzes, wo die Tochter des Bf während des in London absolvierten Masterstudiums (weiterhin) mit Hauptwohnsitz gemeldet war, bestand nicht die Möglichkeit, eine mit dem Masterstudium in London vergleichbare Ausbildung zu absolvieren.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu dem von der Tochter des Bf absolvierten Studium gründen sich auf die vom steuerlichen Vertreter des Bf anlässlich der Vorhaltsbeantwortung vom 4.11.2024 übermittelten Unterlagen. Anderslautendes wurde vom Finanzamt nicht vorgebracht.

Die Höhe der vom Bf getragenen Kosten (Studiengebühren, Unterkunftskosten) ergibt sich aus der aktenkundigen Kostenaufstellung samt den dazugehörigen Bankbelegen.

Dass der Familienwohnsitz der Familie des Bf im Streitjahr an der Adresse ***Adresse Bf*** lag, ergibt sich aus den Daten des Zentralen Melderegisters. Hinweise darauf, dass die tatsächlichen Verhältnisse von diesen Meldedaten abweichen würden, sind den aktenkundigen Unterlagen nicht zu entnehmen.

Es ist überdies unstrittig, dass im Einzugsbereich des Familienwohnsitzes keine mit dem von der Tochter des Bf in London absolvierten Masterstudium vergleichbare Ausbildungsmöglichkeit bestand.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung iSd Beschwerdevereentscheidung):

Strittig ist, ob die vom Bf im Zusammenhang mit dem von seiner Tochter am London College of Communication an der University of the Arts London (UAL) absolvierten Masterstudium „3D Computer Animation“ getragenen Kosten (Studiengebühren, Unterkunftskosten) als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

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 leg cit), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3 leg cit) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4 leg cit).

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

§ 34 Abs 8 EStG 1988 stellt auf das Fehlen einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes ab. Bei Auslegung des Tatbestandsmerkmals „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ ist auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen (vgl etwa VwGH 25.7.2013, 2011/15/0026).

Im vorliegenden Fall bestand im Einzugsbereich des Wohnortes (Familienwohnsitz der Familie des Bf) keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit. Das Finanzamt gewährte den in § 34 Abs 8 EStG 1988 vorgesehenen Pauschalbetrag in der Beschwerdevereentscheidung daher zu Recht.

Bei dem in § 34 Abs 8 EStG 1988 vorgesehenen Pauschalbetrag handelt es sich um eine unwiderlegbare Pauschalierung der Art, dass höhere Beträge auch dann nicht berücksichtigt werden dürfen, wenn sie nachgewiesen wurden (vgl etwa VwGH 28.5.1997, 96/13/0109; siehe auch *Fuchs in Doralt et al*, EStG²⁴ § 34 Tz 64). Vor diesem Hintergrund kann dem Begehren des Bf auf Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen (höheren) Kosten nicht gefolgt werden.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass mit dem Pauschalbetrag des § 34 Abs 8 EStG 1988 nur die Mehrkosten aufgrund der Entfernung des Ausbildungsorts vom Wohnort und nicht die Kosten des Schulbesuchs selbst berücksichtigt werden (vgl etwa VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0066). Der Pauschalbetrag des § 34 Abs 8 EStG 1988 dient somit dazu, die in Zusammenhang mit der Ausbildung des Kindes angefallenen Unterbringungs- bzw Fahrtkosten abzudecken, nicht hingegen ein zu entrichtendes „Schulgeld“ (Ausbildungskosten im engeren Sinn) (vgl VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008; VwGH 20.12.1994, 94/14/0087; siehe auch *Fuchs in Doralt et al*, EStG²⁴ § 34 Tz 64).

Gegenständlich ist somit zu unterscheiden zwischen den vom Bf getragenen Unterkunftskosten, die – wie soeben dargelegt wurde – durch den Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs 8 EStG 1988 abgegolten sind, und den ebenfalls von ihm beglichenen Studiengebühren als Ausbildungskosten im engeren Sinn.

Bei der Frage, ob die Studiengebühren (Ausbildungskosten im engeren Sinn) als außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, muss zunächst geprüft werden, woraus sich die Zwangsläufigkeit der Zahlung iSd § 34 Abs 1 und 3 EStG 1988 ergibt (vgl VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008).

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

Gemäß § 231 Abs 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Die Unterhaltsverpflichtung umfasst die Pflicht zur Tragung der Kosten der Berufsausbildung (vgl VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008). Besteht keine rechtliche Unterhaltspflicht (etwa weil die Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes eingetreten ist; vgl § 231 Abs 3 ABGB), könnte sich eine Verpflichtung zur Unterhaltsleistung aus sittlichen Gründen ergeben. Bloß aus sittlichen Gründen geleistete Unterhaltszahlungen können aber nicht in einem weiteren Ausmaß berücksichtigt werden als gesetzlich geregelte Unterhaltslasten (vgl VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008).

Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass „Schulgeld“ (dh die Ausbildungskosten im engeren Sinn, gegenständlich die Studiengebühren), 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. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH würde jedoch das „Schulgeld“ beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung darstellen, weil die Ausbildung kraft freien Willensentschlusses erfolgt und daher nicht zwangsläufig erwächst sowie zudem nicht außergewöhnlich ist. Eine außergewöhnliche Belastung könnte – so der VwGH – 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 etwa VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016; VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008; siehe auch VwGH 19.7.2000, 99/13/0255).

Ein solcher Ausnahmefall, der – abweichend von der aufgezeigten Grundregel – die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen des Steuerpflichtigen selbst rechtfertigen würde, liegt gegenständlich nicht vor. Die Tochter des Bf absolvierte das Masterstudium in London vielmehr kraft freien Willensentschlusses. Anderslautendes wurde vom Bf nicht behauptet. In den aktenkundigen Unterlagen finden sich auch sonst keinerlei Hinweise darauf, dass einer der Ausnahmefälle iSd zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung vorgelegen wäre. Die Voraussetzungen des § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 sind demnach nicht erfüllt.

Daraus folgt, dass die vom Bf im Streitjahr beglichenen Studiengebühren für das von seiner Tochter am London College of Communication an der University of the Arts London (UAL) absolvierte Masterstudium „3D Computer Animation“ nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Der angefochtene Bescheid war daher iSd Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 2. Jänner 2025

