



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 15. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. März 2010 und 8. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beantragte für das Kalenderjahr 2008 in der Arbeitnehmerveranlagung außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von € 12.029,00,-. Im Schreiben vom 09.02.2009 ersuchte die Bw um die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für ihre Söhne L und M. Der Großteil der Kosten entfalle auf das Auslandssemester (Harvard University, Boston, USA) von M. Die Gesamtkosten der Universität würden US\$ 9.225,00,-- zuzüglich € 829,00 für Flug,-- und € 1.000,00,-- für Unterhalt betragen. Die restlichen Kosten seien durch Zahnarztkosten für diverse Behandlungen, und zwar für M iHv € 3.000,-- und für L iHv € 1.050,-- entstanden.

Das Finanzamt (FA) erließ am 17.03.2009 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Die beantragten außergewöhnlichen Belastungen in der Höhe von € 12.029,00,-- wurden gewährt. Es ergab sich eine Abgabengutschrift in der Höhe von € 4.526,63,--.

In der Arbeitnehmerveranlagung 2009 erklärte die Bw außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von € 2.103,00,-- an Krankheitskosten und € 9.130,00,-- an sonstigen außergewöhnlichen Belastungen. In einem Schreiben vom 01.02.2010 ersuchte die Bw um die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen. Der Betrag von € 2.103,00,-- stamme aus Arzthonoraren von Privatärzten. Der Betrag von € 9.130,00,-- setze sich aus Kosten für einen Sehhelfer (€ 900,00,--) sowie Kosten für ein Auslandsstudium (€ 8.230,00,--) des Sohnes M zusammen. Dieser sei Student an der WU Wien und studiere International Management. In Paris habe er das CEMS-Programm vom 30.01.2009 bis 15.12.2009 absolviert.

Nach einem Ersuchen um Ergänzung vom 01.03.2010 wurden von der Bw sämtliche Unterlagen nachgereicht.

Am 02.03.2010 erging vom FA ein Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO. Gleichzeitig erging der korrigierte Einkommensteuerbescheid 2008, der eine Einkommensteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von € -1.061,90,-- (Gutschrift) und somit eine Abgabennachforderung in der Höhe von € 3.464,73,-- auswies.

Die Zahnarztkosten in der Höhe von € 4.050,00,-- (M € 3.000,00,--, L € 1.050,00,-) wurden als außergewöhnliche Belastung gewährt. Die Kosten für das Auslandsstudium wurden mit der Begründung abgewiesen, dass Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von Kindern nur mit dem Pauschbetrag von € 110,00,-- pro Studienmonat berücksichtigt werden können. Die Berücksichtigung höherer tatsächlicher Aufwendungen sei nicht möglich. Der Pauschbetrag wurde iHv € 440,-- (4 Monate) berücksichtigt.

Am 08.03.2010 erging der Einkommensteuerbescheid 2009. In diesem wurde der Betrag von € 2.103,00,-- als außergewöhnliche Belastung (Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes) gewährt. Die Kosten für das Auslandsstudium wurden in der Höhe von € 1.210,00 (Pauschbetrag € 110,-- x 11 Monate) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Der Restbetrag wurde mit folgender Begründung abgewiesen:

„Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von Kindern können nur mit dem Pauschbetrag von € 110,00 pro Studienmonat berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung höherer tatsächlicher Aufwendungen ist nicht möglich.“

Die Bw brachte am 15.03.2010 gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 das Rechtsmittel der Berufung ein. Sie brachte dabei im Wesentlichen vor, dass ihr Sohn M gemäß den Kriterien der WU Wien für das Studium „Internationale BWL“ ein Auslandsstudium absolvieren musste. Weiters sei er in das CEMS-Masterstudium aufgenommen worden; bei

diesem Studium sei ein Aufenthalt an der Pariser HEC Universität zu absolvieren.

Die Bw brachte weiters vor, dass der vom Gesetzgeber angegebene Aufwendungsbetrag von € 110,00,-- pro Monat für auswärtige Berufsausbildung nicht auf ein vorgeschriebenes Auslandsstudium, das über Monate dauere und eine notwendige Pflicht sei, anzuwenden sei. Als Pensionistin sei es für die Bw schwer möglich, solche finanziellen Anforderungen zu leisten.

Am 13.04.2010 erließ das FA abweisende Berufungsvorentscheidungen gem § 276 BAO betreffend die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009.

Das FA führte darin folgende (für beide Jahre nahezu gleiche) Begründung an:

„Der VwGH hat wiederholt ausgeführt, dass weder eine gesetzliche noch eine sittliche Verpflichtung, somit keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 EStG besteht, seinem Kind eine Ausbildung im Ausland zu ermöglichen. Es ist nämlich durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten, umfassenden Ausbildung ihres Kindes – ohne hiezu rechtlich oder sittlich verpflichtet zu sein – weitere Kosten auf sich nehmen. Eine Zwangsläufigkeit i. S. des § 34 EStG ist jedoch lediglich bei jenen Aufwendungen gegeben, die der gesetzlichen Unterhaltspflicht entspringen. Solche liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Kosten für eine Berufsausbildung im Ausland sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung mit einem Pauschbetrag von € 119,00 /Monat abzugsfähig, wenn eine entsprechende Berufsausbildung im Inland nicht möglich ist. Da Ihr Sohn für das Masterstudium nominiert wurde und dieses verpflichtend im Ausland absolviert werden muss, wurde mit Bescheid vom 2.3.2010 (bzw 8.3.2010) der Pauschbetrag gewährt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig (vgl. dazu VwGH 24.02.2000, 96/15/0187).“

Die Bw reichte am 26.04.2010 ein als „Berufung gegen Einkommensbescheid 2008 und 2009“ bezeichnetes Schreiben ein.

Die Bw brachte in diesem Schreiben im Wesentlichen vor, dass ein Pauschalbetrag von € 119,00 /Monat nicht zeitgemäß sei, da schon die Administrationskosten und die vorgeschriebene Versicherungen bei einem Auslandsstudium diesen Betrag übersteigen würden. Der Pauschalbetrag sei seit vielen Jahren nicht mehr erhöht worden und würde sogar noch auf österr. Schillingbeträge zurückgehen. Die zitierte VwGH Entscheidung beziehe sich nur generell auf eine Berufsausbildung im Ausland und gehe am Kernproblem des vorliegenden Falles vorbei. Er beziehe sich nämlich nicht auf ein Studium in Österreich, bei welchem der Student nur einen Teil, zB ein Semester, in einer ausländischen Partneruniversität absolvieren müsse.

Nach Beweisführung der viel höheren Kosten und Aufwendungen für ein derzeit

verpflichtendes Auslandssemester werde man die Zwangsläufigkeit erkennen und die nachgewiesenen Kosten zumindest zu einem Großteil als zulässig anerkennen müssen.

Das FA wertete dieses Schreiben als Vorlageantrag und legte mit Vorlagebericht vom 05.07.2010 die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsbehörde zweiter Instanz stellt fest, dass der in der Berufungsvorentscheidung vom 13.04.2010 angeführte Pauschbetrag gem § 34 Abs 8 EStG 1988 in der Höhe von € 110,00 pro Monat irrtümlich mit € 119,00 pro Monat angegeben wurde. Sowohl im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 02.03.2010 als auch im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 08.03.2010 wurde jedoch richtig der Pauschbetrag in der Höhe von € 110,00 pro Monat gem § 34 Abs 8 EStG 1988 zum Ansatz gebracht.

Im gegenständlichen Fall steht in Streit, inwieweit Aufwendungen für das Auslandsstudium (USA im Veranlagungsjahr 2008, Paris im Veranlagungsjahr 2009) des Sohnes der Bw eine außergewöhnliche Belastung bei der Mutter darstellen, insbesondere ob sie als "allgemeine" außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes oder aber nur im Rahmen des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs 8 EStG 1988 zum Tragen kommen können.

Diesbezüglich steht folgender unbestrittene Sachverhalt fest.

Der Sohn der Bw absolvierte im Veranlagungsjahr 2008 ein Auslandssemester an der Harvard University in Boston, USA. Für dieses beantragte die Bw Aufwendungen in der Höhe von € 7.979,00 als außergewöhnliche Belastung. Die Abgabenbehörde erster Instanz gewährte den Abzug des Pauschbetrages gem § 34 Abs 8 EStG 1988 in der Höhe von € 110,00,-- pro Monat (4 x € 110,00,--), verweigerte jedoch den Abzug weiterer Aufwendungen.

Im Veranlagungsjahr 2009 beantragte die Bw Aufwendungen in der Höhe von € 8.230,00 für ein Auslandsstudium ihres Sohnes an der HEC Paris als außergewöhnliche Belastung. Von der Abgabenbehörde erster Instanz wurde ebenfalls der Abzug des Pauschbetrages gem. § 34 Abs 8 EStG 1988 in der Höhe von € 110,00 pro Monat (11 x € 110,00 für Februar 2008 bis Dezember 2008) gewährt, der Abzug weiterer Aufwendungen jedoch verweigert.

Laut Studienplan ist beim konkreten Studium die Verpflichtung zur Absolvierung von zwei Auslandssemestern gegeben.

Aus rechtlicher Sicht ist anzuführen.

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988 setzt eine unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine Belastung des Einkommens voraus. Die Belastung des Einkommens darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen. Weiters muss diese außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen. Alle genannten Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt ein Merkmal nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Grundsätzlich werden Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen.

Gem § 34 Abs 8 EStG 1988 gelten *„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von „110 Euro“ [1.500 S] pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“*

Diese Bestimmung findet nur Anwendung, wenn die Berufsausbildung des Kindes auswärtig stattfindet, und wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die Ausbildungsstätte muss mehr als 80 Km vom Wohnort entfernt sein. Der Pauschbetrag gem § 34 Abs 8 EStG 1988 dient vor allem dazu, Unterbringungskosten oder höhere Fahrtkosten abzudecken.

Betreffend das Studium des Kindes an einer auswärtigen (ausländischen) Schauspielschule hat der VwGH im Erkenntnis vom 25. 9. 2002, 98/13/0167, ausgesprochen, dass bezüglich der Prüfung der Frage, ob iSd § 34 Abs 8 EStG 1988 im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, kein Grund vorliegt, in- und ausländische Studien unterschiedlich zu behandeln. Es ist somit auch für die Anerkennung der nach § 34 Abs 8 EStG 1988 zwangspauschalierten Kosten für ein – allenfalls gegebenes – Auslandsstudium lediglich erforderlich, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in den angefochtenen Bescheiden (Arbeitnehmerveranlagung 2008 und 2009) den Pauschbetrag für Ausbildungskosten gem § 34 Abs 8 EStG 1988 anerkannt. Zwischen den Parteien besteht damit Einigkeit darüber, dass es sich in beiden Veranlagungsjahren um eine auswärtige Berufsausbildung gem § 34 Abs 8 EStG 1988 handelt und bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Berufsausbildung

des Sohnes (M) um eine außergewöhnliche Belastung handelt, zumal im konkreten Fall die Verpflichtung zur Absolvierung von zwei Auslandssemestern gegeben ist.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz geht davon aus, dass sowohl das Auslandssemester in den USA 2008 sowie das Auslandsstudium in Frankreich 2009 für den Abschluss des Studiums der Internationalen Betriebswirtschaft an der WU Wien eine Voraussetzung gemäß des geltenden Studienplans darstellt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt fest, dass bei den verpflichtend zu absolvierenden Auslandsaufenthalten damit von Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 auszugehen ist.

Der Argumentation der Bw konnte somit insoweit gefolgt werden, dass die Aufwendungen sowohl außergewöhnlich als auch zwangsläufig erwachsen sind. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann der Bw auch darin beipflichten, dass mit dem Pauschbetrag des § 34 Abs 8 EStG 1988 die tatsächlichen Aufwendungen für ein Auslandsstudium bzw - semester nicht notwendigerweise abgegolten sind.

Allerdings hat der Gesetzgeber in § 34 Abs 7 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit jener außergewöhnlichen Belastungen, welche aus Unterhaltsverpflichtungen resultieren eingeschränkt. So sind gem § 34 Abs 7 Z 1 EStG 1988 zunächst: *Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gem § 33 Abs 3 abgegolten*, und kommt dafür keine weitere Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.

Laufende Unterhaltsleistungen für Kinder sind daher grs beim Unterhaltsverpflichteten als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigungsfähig.

Nach Abs 7 Z 4 leg cit sind nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, beim Verpflichteten berücksichtigungsfähig (zB Krankheitskosten). Die Berufsausbildung des Kindes fällt als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch ist sie regelmäßig schon deshalb, wie auch im vorliegenden Fall, als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigungsfähig, weil es sich um Kosten handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes wird eine solche außergewöhnliche Belastung jedoch durch den Pauschbetrag gem § 34 Abs 8 EStG 1988 (lex specialis zu Abs 7 leg cit) berücksichtigt. Der Pauschbetrag von € 110,00,-- pro Monat deckt die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung ab. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist nach Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung unzulässig. (Vgl VwGH 24.02.2000, 96/15/0187, Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Seite

545; Doralt, EStG, Kommentar, Band III, Stand 1.9.2009, Tz 66 zu § 34 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 29 zu § 34 EStG 1988).

Sollte die Bw mit ihrem Vorbringen, der Pauschbetrag sei nicht zeitgemäß und seit vielen Jahren nicht mehr erhöht worden, gemeint haben, die Bestimmung sei verfassungswidrig, so ist darauf hinzuweisen, dass der UFS nach dem Legalitätsprinzip in Entsprechung des Art 18 B-Vg an geltende Gesetze und Verordnungen gebunden ist und die Beobachtung einer eventuellen Verfassungswidrigkeit nicht in die Zuständigkeit des UFS fällt.

Aufgrund dieser rechtlichen Ausführungen ist keine weitere Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnlicher Belastung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2008 und 2009 zu gewähren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. September 2010