

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 15.06.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 02.06.2016, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2015 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) in der Kennzahl 735 andere außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von € 16.264,00. Bei den geltend gemachten Kosten handelt es sich um Studiengebühren der an der A. Privatuniversität Wien studierenden Tochter. Aus der vorgelegten Rechnung vom 1.9.2015 sowie dem diesbezüglichen Zahlungsnachweis ist erkenntlich, dass der angegebene Betrag für das Magisterstudium Psychotherapie entrichtet wurde. Ein gemeinsamer Haushalt von Mutter und Tochter in Wien sowie der Bezug von Familienbeihilfe durch die Bf. als Anspruchsberechtigte, waren ganzjährig gegeben.

Die belangte Behörde erkannte die geltend gemachten Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 2.6.2016 nicht als außergewöhnliche Belastung an und führte begründend aus:

„Die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung Ihrer Tochter sind weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren.

...“

Mit Schreiben vom 15.6.2016 wurde Beschwerde gegen den o. a. Bescheid erhoben und begründend ausgeführt:

[...] In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurden von der Mutter bezahlte Studiengebühren an eine in Wien gelegene Universität für die ebenfalls in Wien lebende Tochter als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Dies wurde vom Finanzamt nicht anerkannt, und dagegen richtet sich das Rechtsmittel.

Die ablehnende Bescheidebegründung des Finanzamtes geht insofern grundsätzlich ins Leere, als dort erläutert wird, dass im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe, was jedoch gar nicht in Abrede gestellt wird, weil die in Wien wohnende Tochter ohnehin auch in Wien studiert. Es handelt sich vielmehr darum, dass die von den Eltern erbrachten beträchtlichen Aufwendungen für die Studiengebühren 2015 in Höhe von € 16.264,-- doch als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, obwohl keine auswärtige Berufsausbildung vorliegt, und zwar aus folgenden Gründen:

Die A. Universität ist die einzige Ausbildungsmöglichkeit, das Fachspezifikum einer Psychotherapie-Ausbildung in der Methode „Systemische Familientherapie“ auf universitärem Niveau mit einem akademischen Abschluss (Titel Mag.) zu absolvieren. Die Erlangung des akademischen Grades ist für die Zulassung und die Ausübung des angestrebten Berufes unerlässlich. Das Studium wird von der Tochter ernsthaft und zielstrebig betrieben.

Es gibt nirgendwo sonst eine kostenlose Ausbildungsmöglichkeit, die einen adäquaten Studienabschluss ermöglicht. Ähnliche Studienrichtungen an der Universität Wien werden zwar angeboten, ein Abschluss mit akademischem Grad ist dort jedoch nicht vorgesehen.

Eltern haben sehr wohl eine rechtliche als auch eine sittliche Verpflichtung, ihren Kindern die bestmögliche Ausbildung zu ermöglichen. In diesem Fall sind Tatsächlichkeit und Zwangsläufigkeit gegeben, da die volljährige Tochter noch keine ökonomische Selbstständigkeit erlangt hat. Sie kann keine abgeschlossene Berufsausbildung nachweisen und wäre in der momentanen Arbeitsmarktsituation vermutlich chancenlos. In diesem Fall ist aus familienrechtlichen und auch aus sittlichen Gründen die Unterhaltspflicht der Eltern nach wie vor aufrecht, so lange, bis Selbsterhaltungsfähigkeit gegeben ist (vgl. Lohnsteuerrichtlinien RZ 831): „Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen (z. B. Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen).“ Dieser Umstand wird hier sicher gegeben sein, da die Tochter ohne diese Ausbildung überhaupt keinerlei Existenzgrundlage hätte und diese Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist.

Die Höhe der Studiengebühren beeinträchtigt hier außerdem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern enorm. Die Belastung überschreitet den von den Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt beträchtlich.

Würde im gegebenen Fall die Tochter selbst bereits ein Einkommen haben, dann wären die Ausgaben für das Studium bei ihr persönlich jedenfalls als Werbungskosten

anzuerkennen. Wenn die Eltern jedoch weiterhin finanziell für das Kind verantwortlich bleiben müssen, ist es nur recht und billig, wenn die Kosten der Ausbildung als außergewöhnliche Belastung in die Steuererklärung der Eltern eingehen. Ein Schulgeld welcher Art immer ist zwar in der Regel deswegen nicht Gegenstand einer außergewöhnlichen Belastung, weil der Gesetzgeber durch eine weitgehende Schulgeldbefreiung vorgesorgt hat. Jene Fälle, wo aber ausnahmsweise doch beträchtliche Kosten anfallen, müssten sie gerechterweise auch bei den Eltern als steuermindernd anerkannt werden, insoweit sie den Selbstbehalt übersteigen. Die Außergewöhnlichkeit ist jedenfalls gegeben, weil die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse keine vergleichbaren Ausbildungskosten für die Kinder zu tragen hat.

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass die betreffenden Kosten sowohl außergewöhnlich als auch zwangsläufig erwachsen und wirtschaftlich beeinträchtigend sind. Hier liegen sie unter Umständen sogar noch höher als die tatsächlichen Aufwendungen für eine auswärtigen Berufsausbildung, würden sich aber in keiner Weise steuermindernd auswirken. Das kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben. Wir beantragen daher nochmals, die angeführten Studiengebühren als außergewöhnliche Belastungen anerkennen zu wollen.“

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 6.9.2016 wie folgt ab:

„Gem. § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 3 abgegolten. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Die Ausbildungskosten Ihrer Tochter waren mangels dieser Voraussetzung als außergewöhnliche Belastung somit nicht begünstigt.“

Mit Schreiben vom 19.9.2016 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Begründung der Beschwerdevereentscheidung keine Rücksicht auf die spezifische Situation nehme und im Übrigen das Vorbringen der Beschwerde wiederholt.

Im Vorlagebericht vom 25.10.2016 beantragte die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es wurde erwogen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg. cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit.) 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.

Die Belastung ist § 34 Abs. 2 EStG 1988 zufolge außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 leg. cit.) 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).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 leg. cit. enthalten, dann sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 leg. cit., anzusetzen.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch 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 Anspruch auf diese

Beträge hat. Gemäß § 34 Abs. 7 Z. 4 leg. cit. sind Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 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.

Rechtliche Würdigung

Im gegenständlichen Fall stand in Streit, ob die an eine im Einzugsbereich des Wohnorts gelegene Privatuniversität geleisteten Studiengebühren für eine Berufsausbildung der Tochter eine außergewöhnliche Belastung der Mutter darstellen können.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 18.2.1999, 97/15/0047, zum Ausdruck gebracht hat, erfolgt die Bezahlung von Schulgeld durch einen Steuerpflichtigen als Unterhaltsleistung an sein Kind.

Gesetzliche Unterhaltsleistungen kommen zwar unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung in Betracht, denn es handelt sich um Belastungen, denen sich der Steuerpflichtige aus "rechtlichen Gründen nicht entziehen kann" (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Das Gesetz schließt allerdings mit der Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG Unterhaltsleistungen weitgehend als außergewöhnliche Belastung aus. Aus sittlichen Gründen geleistete Unterhaltszahlungen können nicht in einem weiteren Ausmaß berücksichtigt werden als die gesetzlich geregelten Unterhaltslasten (vgl. *Doralt* EStG¹⁹ § 34 Tz 47).

Die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen im Rahmen des § 34 wurde mit dem EStG 1988 ab 1989 bedeutend eingeschränkt. Verblieben sind im Prinzip vier Tatbestände, die § 34 EStG 1988 selbst und erschöpfend aufzählt:

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung von Kindern, näher umschrieben im § 34 Abs. 8. Keine Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4;
- Mehraufwendungen für behinderte Personen (Kinder) im Sinne des § 8 Abs. 4 FLAG. Keine Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4;
- Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt (erbracht) werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen (§ 34 Abs. 7 Z 4), ihm also aus tatsächlichen Gründen erwachsen würden. In diesen Fällen Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 9 Tz 20 ff);
- und ab 1.1.2009 Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9 (aufgehoben durch BGBl. I Nr. 16/2018).

Kosten der Berufsausbildung eines Kindes sind nach Maßgabe des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn es sich um Kosten handelt, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Dies ist in der Regel nicht der Fall, Ausnahmen betreffen z.B. den unverschuldeten Verlust der Existenzgrundlage oder den Verlust des Berufs durch Krankheit (vgl. Doralt EStG¹⁹ § 34 Tz 59).

Grundsätzlich ist die Berufsausbildung als Teil der Unterhaltsverpflichtung mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten, welche im Gegenstandsfall die Bf. selbst im Beschwerdezeitraum bezogen hat (vgl. § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988). Die Tragung der Ausbildungskosten stellt eine Unterhaltsleistung der Bf. an ihre, im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter dar. Damit wäre eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 nur dann möglich, wenn diese bei der unterhaltsberechtigten Tochter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde, da die Übernahme von Berufsausbildungskosten für nahe Angehörige nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellt, wenn sie unter Bedingungen erfolgte, die auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung geführt hätten. Kosten der Berufsausbildung würden aber bei der Tochter der Bf., wäre sie selbst die Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016).

Eine außergewöhnliche Belastung könnte nur vorliegen, 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 (vgl. beispielsweise VwGH 20.12.1994, 94/14/0087 ; 18.2.1999, 97/15/0047 ; 23.11.2000, 95/15/0203 ; 2001/15/0109). Derartige Umstände liegen aber im gegenständlichen Fall nicht vor, weshalb die für die Ausbildung an der A. Privatuniversität angefallenen Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 abzugsfähig sind.

Während die "normalen" Berufsausbildungskosten der Kinder als laufende Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, gelten nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 die Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von (auch volljährigen) Kindern (iSd § 106 Abs. 1 und 2 leg. cit.) außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die näheren Voraussetzungen zur Anwendung dieser Bestimmung sind vor allem in der dazu ergangenen Durchführungsverordnung geregelt (vgl. VwGH 22. 11. 2006, 2004/15/0130). Hinsichtlich des Studiums an der A. Privatuniversität fehlt es jedoch für die Gewährung des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG bereits an der tatbestandsmäßigen Voraussetzung der Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte dem Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit 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.

Der vorliegende Fall hat keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Die Rechtsanwendung ergab sich unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes oder aus der vorliegenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung gefolgt ist.

Wien, am 26. November 2018