



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GB, Pensionist, geb. 1234, wohnhaft in XXX, vom 11. Februar 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 11. Jänner 2010 (Arbeitnehmerveranlagung zu St.Nr.4321) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der (am 30.12.2009 eingereichten) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 hat der Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw) u.a., und zwar durch den Eintrag „Versicherungsnummer/Geburtsdatum: 1111“ in die Rubrik „außergewöhnliche Belastungen für Kinder“ Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, den Pauschbetrag von € 110,00 pro Monat für die Monate Jänner bis Dezember 2004, sohin insgesamt € 1.320,00, gem. § 34 Abs.1 bis 3 und Abs.8 EStG 1998 geltend gemacht. Laut Akteninhalt handelt es sich dabei um das Studium „Ägyptologie“ seiner (im maßgeblichen Zeitraum noch im elterlichen Haushalt in S mit Hauptwohnsitz wohnhaft gewesenen) Tochter MB, geb. am 567, an der Universität Wien.

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr hat diese Aufwendungen in seinem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11.1.2010 allerdings nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, d.h. es hat den beantragten Pauschbetrag bei der Berechnung der

Einkommensteuer nicht berücksichtigt: Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, so das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung, würden nur dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn die Absicht bestehe, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen. Als ernsthaft und zielstrebig sei dabei die doppelte, durch Gesetz oder Verordnung festgelegte Studiendauer anzusehen. Da die Tochter des Steuerpflichtigen die doppelte Studiendauer bereits überschritten habe, könne der Pauschbetrag für deren auswärtige Berufsausbildung nicht mehr gewährt werden.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhob der Steuerpflichtige fristgerecht am 11.2.2010 Berufung, in der er sich gegen die Nichtanerkennung des geltend gemachten Pauschbetrages als außergewöhnliche Belastung wandte. Seine Tochter M studiere an der Universität Wien Ägyptologie. Sie leide allerdings seit vielen Jahren an Depressionen und werde deswegen am Institut für Tiefenpsychologie im Allgemeinen Krankenhaus in Wien behandelt. Auch nehme sie seit Jahren Antidepressiva ein. Während ihrer Depressionsphasen sei ihr ein „normales“ Studium nicht möglich. Sie habe aber trotzdem gute Noten und sei seit Februar 2005 sogar am Institut für Ägyptologie (halbtägig) beschäftigt. Dass sie nicht ernsthaft und zielstrebig studiere, stimme also –krankheitsbedingt- nicht. Es werde daher die Berücksichtigung des Pauschbetrages als außergewöhnliche Belastung bei der Arbeitnehmerveranlagung 2004 beantragt.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21.5.2010 als unbegründet ab: Gem. § 140 ABGB hätten die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes nach ihren Kräften anteilig beizutragen, wobei gem. § 146 ABGB die Pflege des minderjährigen Kindes u.a. dessen Ausbildung in Schule und Beruf umfasse. Da es sich im gegenständlichen Fall nicht um ein Kind iSd § 106 EStG 1988 handle, gelte diese Unterhaltspflicht als erloschen. Darüber hinaus könnten Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern gem. § 34 Abs.8 EStG 1988 nach Ablauf der doppelten durch Gesetz festgelegten Studiendauer zu keiner Steuerbegünstigung mehr führen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich der (rechtzeitig) am 24.6.2010 eingebrachte Antrag des Bw, seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 11.1.2010 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Darin bringt er vor, er sei mit der getroffenen Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes deshalb nicht einverstanden, weil darin auf sein in der Berufungseingabe vom 11.2.2010 enthaltenes Vorbringen nicht eingegangen worden sei. Ergänzend dazu merke er an, dass das Studium der Ägyptologie auch ohne Erkrankung des/der Studierenden wesentlich länger als bei anderen Studien

dauere, und zwar auf Grund von zu absolvierenden Seminaren, durch ein vorgeschriebenes zweites (eineinhalbjähriges) Studium (zB Afrikanistik, Sudanistik oder Arabistik) sowie wegen Wartezeiten (von bis zu 2 Jahren) bei Prüfungsterminen (insbes. wegen längerer Auslandsaufenthalte von Professoren).

Zu diesem Parteivorbringen stellte der (auf Grund des vorerwähnten Antrages vom 24.6.2010 gem. § 260 BAO zur Entscheidung über die (in Entsprechung des § 276 Abs.6 BAO vom Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr am 1.2.2011 vorgelegte) Berufung vom 11.2.2010 zuständige Unabhängige Finanzsenat in seinem Vorhalt (iSd §§ 115 Abs.2, 119 iVm 138 BAO) vom 11.2.2011 an den Bw folgende Fragen und lud ihn gleichzeitig ein, sein Vorbringen durch geeignete Unterlagen zu belegen oder wenigstens glaubhaft zu machen:

„Seit wann studiert Ihre Tochter (Vorlage der Inskriptionsbescheinigungen)? Ist sie vor Aufnahme des Studiums (nach Ablegung der Reifeprüfung) bzw. während ihres Studiums in einem Arbeitsverhältnis gestanden bzw. hat eingeständig Einkünfte aus einer Erwerbsarbeit erzielt? (Vorlage von Unterlagen, falls vorhanden)

Welchen Beruf wird Ihre Tochter nach Abschluss ihres Studiums der Ägyptologie ausüben, was ist das Ziel ihrer beruflichen Ausbildung?

Laut Studienplan handelt es sich beim Studium „Ägyptologie“ an der Universität Wien um ein in 2 Studienabschnitte gegliedertes Diplomstudium, das einschließlich der für die Ausfertigung der Diplomarbeit vorgesehenen Zeit 8 Semester dauert und Lehrveranstaltungen im Ausmaß von 120 Semesterstunden, davon 48 freie Wahlfächer, umfasst. Jeder der beiden Studienabschnitte wird mit einer Diplomprüfung abgeschlossen. Welche der vorgeschriebenen Lehrveranstaltungen hat Ihre Tochter bis Ende 2004 besucht, zu welchen Prüfungen ist sie bis dahin angetreten? (Belege hierfür sind vorzulegen.)

Nach Ihrem Vorbringen musste Ihre Tochter ihr Studium wegen Erkrankung (Depressionen) mehrfach unterbrechen, sie wurde deswegen im AKH Wien behandelt. Wann, wie oft und insbesondere wie lange dauerten bei ihr die jeweiligen Krankheitsphasen („Depressionsschübe“), die Ihre Tochter am Studium gehindert haben? (Dazu wird um die Vorlage entsprechender ärztlicher Bestätigungen bzw. Gutachten ersucht.)

Weitere Verzögerungen des Studiums Ihrer Tochter hätten sich Ihrer Behauptung nach insbes. auf Grund lang andauernder Auslandsaufenthalte von Professoren ergeben, die Verzögerungen beim Ablegen von Prüfungen verursacht haben. Um welche Zeiträume handelt es sich dabei? (Um die Vorlage entsprechender Beweismittel hierfür wird ersucht.)“

Der Bw beantworte diese (vom Unabhängigen Finanzsenat zur Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts gestellten) Fragen in seiner schriftlichen Stellungnahme vom 14.3.2011 im Wesentlichen folgendermaßen: In den sog. „Geisteswissenschaften“ habe man entweder ein Hauptfach und ein Nebenfach oder eine Fächerkombination zu wählen. Prüfungen seien zumeist am Semesterende abzulegen, in Ägyptologie verschiebe sich dies allerdings meistens ins nächste Semester. Laut (bis zum Wintersemester 2004 vorgelegten) Inskriptionsbestätigungen studiere seine Tochter seit Oktober 1990 an der Universität Wien Ägyptologie; vorher (d.h. von 1986 bis 1990) habe sie das Abendgymnasium Graz besucht; danach sei sie 3 Monate bei der Fa. H in S beschäftigt gewesen, auch während ihres Studiums sei sie bei mehreren Arbeitgebern sowie im Institut für Ägyptologie immer wieder geringfügig beschäftigt gewesen. Nach Abschluss des Studiums wolle sie als Ägyptologin arbeiten. Sie habe die erste Diplomprüfung erfolgreich bestanden, bezüglich des zweiten Studienabschnitts könne sie die absolvierten Prüfungen mit Hilfe eines Sammelzeugnisses dokumentieren. Außerdem arbeite sie derzeit bereits an ihrer Diplomarbeit. Zu ihrem Gesundheitszustand sei zu sagen, dass sie seit 1990 wöchentlich eine Therapie mache, die sie aber im Jahr 2000 abgebrochen habe; außerdem nehme sie seither Antidepressiva. Bemerkte werde dazu, dass sämtliche Behandlungs- und Medikamentenkosten mit der Krankenkasse abgerechnet worden seien. Zur Studiendauer werde ergänzend noch bemerkt, dass der Institutsvorstand für Ägyptologie mindestens 2 Monate pro Semester als Grabungsleiter der österreichischen Ausgrabungen in Ägypten gewesen sei, dazwischen sei er ebenfalls immer wieder als Gastprofessor an mehreren Universitäten in Europa und Amerika abwesend gewesen; daneben hätten auch andere Ägyptologieprofessoren entweder Vorlesungen an anderen Universitäten gehalten oder seien bei Ausgrabungen gewesen; allerdings seien schriftliche Bestätigungen hierüber nicht erhältlich.

An Unterlagen wurden vom Bw dazu neben den (bereits erwähnten) Inskriptionsbestätigungen für den Zeitraum ab dem Wintersemester 1990 bis (einschließlich) Wintersemester 2004 ein Bescheid der Universität Wien vom 13.10.2009 über die Anerkennung von im Zeitraum vom 1.2.1992 bis 24.1.2001 abgelegte (insgesamt 33) Prüfungen, ein Sammelzeugnis der Universität Wien vom 7.3.2011 über ab 1995 bis 2010 im Rahmen des Diplomstudiums „Ägyptologie“ absolvierte (insgesamt 44, davon 41 in den Jahren 1995 bis 2001) Prüfungen im zweiten Studienabschnitt sowie 2 Diplomprüfungszeugnisse vom 17.2.1995 über die (im Zeitraum vom 18.1.1992 bis 25.1.1995 in 7 Teilprüfungen abgelegte) erste Diplomprüfung vorgelegt. Weiters wurde eine (mit 30.3.2011 datierte) Bestätigung der Universitätsklinik für Psychoanalyse und Psychotherapie der Medizinischen Universität Wien/Allgemeines Krankenhaus der Stadt Wien) beigebracht, aus der hervorgeht, dass Frau MB vom 3.6.1992 bis 26.7.2001 dort in psychoanalytischer Psychotherapie gestanden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Eine derartige Belastung muss dabei folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen (d.h. der Steuerpflichtige kann sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (Abs.1 bis 4 leg. cit.).

Gem. § 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 € 110,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zwar verweist- und zwar entgegen der diesbezüglich (im angefochtenen Erstbescheid vom 11.1.2010 und in der Berufungsvorentscheidung vom 21.5.2010 zum Ausdruck gebrachten) in diesem Punkt rechtsirrig Ansicht des Finanzamtes- der § 34 Abs.8 EStG 1988 nicht auf den § 106 leg. cit. und knüpft daher nicht an den steuerlichen Kinderbegriff an, sodass auch für volljährige studierende Kinder, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag mehr besteht, der Freibetrag bei auswärtiger Berufsausbildung des Kindes (noch) in Betracht kommt, jedoch können laut einhelliger Lehre und Rechtsprechung (siehe dazu insbes. Doralt, EStG, Rz.64 zu § 34; Jakom/Baldauf, EStG, Rz.76 zu § 34; Hofstätter-Reichel/Fuchs, EStG 1988 III, S.2-3 zu § 34; VwGH v. 15.12.1987, 86/14/0059, v.20.6.2000, 98/15/0001; und UFS v.28.4.2004, RV/0266-G/02) derartige Aufwendungen nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn die Absicht besteht, das Ausbildungsziel durch zielstrebiges Bemühen zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen, wobei ein derartiges zielstrebiges Bemühen jedenfalls dann noch als gegeben angesehen werden kann, wenn mit einem erfolgreichen Abschluss der Ausbildung innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann (LSt-RL 2002, Rz.873). Von Berufsausbildung wird also dann nicht mehr gesprochen werden können, wenn von vornherein gar nicht die Absicht besteht, durch zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen (als essentiellen Bestandteil jeden Studiums) abzulegen (VwGH v.15.12.1987, 86/14/0059), oder, wie der BFH treffend ausgedrückt hat, ein Kind sich gar nicht um seine Selbsterhaltungsfähigkeit bemüht, sondern, obwohl dazu in der Lage, ziellosen Tätigkeiten nach Art einer Liebhaberei nachgeht. Ziel einer Berufsausbildung ist es nämlich, die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen. Dazu gehört regelmäßig

auch der Nachweis einer ernstlichen Bemühung um diese Qualifikation. Das Ablegen vorgesehener Prüfungen ist essentieller Bestandteil der Berufsausbildung. Der laufende Besuch einer der Berufsausbildung dienenden schulischen Einrichtung reicht für sich allein noch nicht, um das Vorliegen einer Berufsausbildung im hier maßgeblichen Sinn anzunehmen. Hinzu muss vielmehr das ernstliche und zielstrebige, nach außen erkennbare Bemühen um den Ausbildungserfolg treten, das sich im Antreten zu den erforderlichen Prüfungen bzw. Vorprüfungen zu manifestieren hat. Zwar ist nicht der Prüfungserfolg ausschlaggebend, das anspruchsvermittelnde Kind muss aber durch Prüfungsantritte innerhalb angemessener Zeit versuchen, die Voraussetzungen für den erfolgreichen Abschluss der Berufsausbildung zu erfüllen (VwGH v. 20.6.2000, 98/15/0001).

Der vom Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 15.2.1983, 82/14/0148, und vom 20.6.2000, 98/15/0001, zum Familienlastenausgleich entwickelte Gedanke bezüglich Unterbrechung der Ausbildung durch der Natur der Dinge entsprechende Unterbrechungen des tatsächlichen Ausbildungsvorganges, wie insbesondere bei (begrenzte Zeit dauernder) Erkrankung, wenn diese nicht ihrer Art nach die Berufsausbildung für immer unmöglich macht, (dies im Gegensatz zu einer mehrjährigen krankheitsbedingten Unterbrechung der tatsächlichen Berufsausbildung, wenn das Kind nach seiner Genesung seine Tätigkeit nicht wieder aufgenommen hat (vgl. VwGH vom 16.11.1993, 90/14/0108, und vom 15.2.1983, 82/14/0148)), ließe sich nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates zwar grundsätzlich auch auf die gegenständliche Situation der (krankheitsbedingten) Unterbrechungen des Studiums in Bezug auf deren Dauer übertragen, wenn es um die Beurteilung geht, ob hier (noch) von einem ernsthaften und zielstrebigem Bemühen des Kindes, sein Ausbildungsziel zu erreichen, gesprochen werden kann, allerdings erfordert dies, da es sich dabei jedenfalls um ungewöhnliche Verhältnisse (vgl. VwGH 30.5.1995, 92/13/0200; 24.3.1998, 97/14/0116; 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250) handelt, eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (siehe dazu auch Ritz, BAO, Rz.13 zu § 115). Im vorliegenden Fall hat der Bw trotz entsprechender Aufklärung der Sach- und Rechtslage im an ihn gerichteten Parteivorhalt vom 11.2.2011, verbunden mit der Aufforderung, entsprechende Unterlagen beizubringen, aus denen entnommen werden kann, in welchen Zeiten (der Jahre 1990 bis 2004) es der Tochter des Bw aus Krankheitsgründen unmöglich gewesen ist, ihr Studium der Ägyptologie an der Universität Wien zügig und ernsthaft, d.h. mit dem Ziel, es in absehbarer Zeit abzuschließen, zu betreiben, keine diesbezüglich aussagekräftigen Beweismittel vorgelegt: Die vorerwähnte Bestätigung der Universitätsklinik vom 30.3.2011 bescheinigt der Tochter des Bw lediglich eine Psychotherapie in den Jahren 1992 bis 2001, gibt aber keine Auskunft darüber, ob es dieser im genannten Zeitraum nicht oder nur erschwert möglich gewesen ist, zielstrebig zu studieren: Sogar gegen

eine derartige Annahme spricht der Umstand, dass die Genannte gerade in jener Zeit beinahe sämtliche (durch die von ihr vorgelegten Zeugnisse belegten) Prüfungen (einschließlich der 1. Diplomprüfung) abgelegt hat. Für den Zeitraum von Herbst 2001 bis Ende 2004 (3 Jahre) gibt es hingegen weder einen Nachweis für einen (krankheitsbedingten) Hinderungsgrund noch Nachweise über in diesem Zeitraum besuchte Lehrveranstaltungen und hierüber absolvierte Prüfungen im zweiten Studienabschnitt noch über die (laut Angabe des Bw) mittlerweile „in Angriff genommene“ Diplomarbeit: Aus dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw, seine Tochter habe bereits eine „Mappe mit über 400 Seiten und 4000 Fußnoten zusammengetragen“, die sich seiner Ansicht nach als Diplomarbeit eignen würde, kann nämlich mangels weiterer (näherer) Erläuterung, was es damit in Bezug auf das Diplomstudium seiner Tochter auf sich hat, für den vorliegenden Fall nichts gewonnen werden. Ebenfalls nicht stichhältig bzw. ins Leere gehend erweist sich die Behauptung des Bw, Professoren seiner Tochter seien wegen anderweitiger Verpflichtungen (Teilnahme an Ausgrabungen und Lehrveranstaltungen an anderen Universitäten) für die Abhaltung von Prüfungen des Öfteren nicht zur Verfügung gestanden und hätte diese Situation ebenfalls zur Verzögerung deren Studiums beigetragen, zumal davon ausgegangen werden muss, dass an der Universität selbst im Fall längerer Abwesenheiten von Lehrenden (Professoren, Dozenten, Assistenten) der Lehr- und Prüfungsbetrieb zumindest soweit aufrechterhalten bleibt, dass es nicht zu derart langfristigen Behinderungen des Studienbetriebes kommt, wie dies der Bw behauptet. Im Übrigen hat der Bw seine diesbezüglichen Behauptungen weder belegt noch glaubhaft gemacht, obwohl dies nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates anhand einer entsprechenden Stellungnahme der Universität Wien, aus der hervorgeht, wann welcher Professor im fraglichen Zeitraum berufsbedingt abwesend gewesen ist und deshalb für Prüfungen nicht zur Verfügung gestanden hat, sicherlich möglich und zumutbar gewesen wäre.

Zusammenfassend ist sohin festzustellen, dass die anspruchsvermittelnde Tochter des Bw, Frau MB, nach (Ende Jänner 1995 erfolgtem) Abschluss des ersten Studienabschnittes ihres (im Oktober 1990 begonnenen) Studiums „Ägyptologie“ an der Universität Wien im zweiten Studienabschnitt für den Zeitraum von Feber 2001 bis zum Jahr 2008, sohin auch im entscheidungsrelevanten Veranlagungsjahr 2004, die durch Vorlage entsprechender Unterlagen über den Besuch von Lehrveranstaltungen und dementsprechende Prüfungsantritte zu dokumentierende Absicht, ihr Ausbildungsziel (Diplomarbeit und zweite Diplomprüfung) durch zielstrebiges Bemühen zu erreichen, nicht erkennen lässt und auch kein ärztliches Attest (ähnlich einer im § 2b Abs.4 Z.1 Studienbeitragsverordnung 2004 vorgesehenen fachärztlichen Bestätigung zum Nachweis der mehr als 2 Monate dauernden krankheitsbedingten Hinderung am Studium), welches ihr bescheinigt, dass sie in besagtem

Zeitraum durch Krankheit oder Gebrechen gehindert gewesen ist, zielstrebig ihr Studium fortzusetzen und abzuschließen, vorzulegen vermag. Von einem die oberwähnte Nachweisführung entbehrlich machenden Abschluss des Studiums innerhalb der doppelten Mindeststudiendauer- das wären im vorliegenden Fall 8 Jahre (sohin bis 1998)- kann in Anbetracht der Tatsache, dass die Genannte offenbar bis heute ihr Studium nicht abgeschlossen hat, ohnehin nicht die Rede sein.

Es war daher über die gegenständliche Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. April 2011