



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0692-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ErbinI als Erbin und des Herrn ErbenII als Erben des Erblassers, X., X-Str.1, vertreten durch ErbenII pA Adresse2, vom 2. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Mag. Marietta Schönsleben, vom 4. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2006 entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 sowie 2003 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 sowie 2003 bis 2006 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2002 ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der am 31. März 2007 verstorbene Berufungswerber (Bw.) führte eine Apotheke. In den Einkommensteuererklärungen 2001 bis 2006 begehrte er die außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Ausbildung seines Sohnes in Höhe des Pauschbetrages von S 18.000,00 (2001)

bzw. je € 1.320,00 (2002 bis 2006). Der am xx.xx.1971 geborene Sohn des Bw. studierte seit dem Wintersemester (WS) 1992/1993 in Wien Pharmazie. Nach einem Wechsel studierte er seit dem WS 1999/2000 ebenfalls in Wien Rechtswissenschaften. Der Bw. legte folgende Studien nachweise für das Studium der Rechtswissenschaften vor:

Erste Diplomprüfung:

Fachname TPrProt	Datum	Prüfer	Note	WStd
Übung aus Rechtsgeschichte Österreichs				
	13.04.2000		befriedigend	2
Übung aus Strafrecht				
	19.12.2000		sehr gut	2
Einführung in die Rechtswissenschaften				
	28.01.2000	RB	befriedigend	6
Römisches Privatrecht				
	06.06.2000	MF	genügend	6
Rechtsgeschichte Österreichs...				
93.6629	30.06.2000	NC	genügend	6
Strafrecht mündl.				
93.8544	25.01.2001	HF	gut	9
Gesamtnote:	BESTANDEN			
Abschlussdatum:	25.01.2001			

Zweite Diplomprüfung:

Fachname TPrProt	Datum	Prüfer	Note	WStd
Übungen aus Arbeitsrecht				
	24.01.2001		befriedigend	2
Übungen aus Zivilgerichtl. Verfahren				
	04.12.2001		befriedigend	2
Zivilgerichtliches Verfahren				
94.2409	14.03.2002	BE	genügend	7
Handelsrecht				
94.1142	20.11.2001	KH	genügend	7
Arbeitsrecht				
93.9043	15.03.2001	MW	genügend	6
Bürgerliches Recht schriftl.				
	01.06.2001	WG	genügend	8
Bürgerliches Recht mündlich				
94.0073	11.06.2001	FA	genügend	8
Gesamtnote:	BESTANDEN			
Abschlussdatum:	14.03.2002			

Dritte Diplomprüfung:

Fachname TPrProt	Datum	Prüfer	Note	WStd
Übungen aus Verfassungsrecht				
	09.04.2002		genügend	2
Übungen aus Verwaltungsrecht				

	29.01.2003		genügend	2
Völkerrecht				
94.8223	04.12.2003	FP	genügend	4
Verfassungsrecht schriftl.				
	31.05.2002	SM	nicht genügend	7
	13.11.2002	FB	genügend	7
Verwaltungsrecht mündl.				
94.6085	17.03.2003	KK	befriedigend	
Gesamtnote:				
Abschlussdatum:				

In den **gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2005** sowie im **gemäß § 293 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4. Juni 2007** verwehrte das Finanzamt den Abzug für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes. Nach Ansicht des Finanzamtes waren die Voraussetzungen hiefür nicht erfüllt. Alle Bescheide waren an den „Verlass nach dem Bw.“ gerichtet.

Der Verlass er hob gegen die angeführten Bescheide **Berufung**. Zumal in Kärnten ein ordentliches Studium der Rechtswissenschaften nicht möglich sei, sei die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Ausbildung zu bejahen. Der studierende Sohn habe im Berufungszeitraum lediglich die Grenze von € 8.725,00/S 120.000,00 nicht übersteigende Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bezogen und sei nicht als selbsterhaltungsfähig anzusehen.

Der Abzug des Pauschbetrages sei nicht an die Familienbeihilfe gekoppelt. Der Freibetrag stehe auch Kindern zu, die nicht als Kinder iSd § 106 EStG gelten, er könne somit auch für volljährige Kinder beansprucht werden. § 34 Abs. 8 EStG 1988 sei im Verhältnis zu § 37 Abs. 7 als Spezialnorm anzusehen. Es gebe keine explizite Norm, die bestimme, bis zu welchem Alter des Kindes der monatliche Pauschbetrag zu gewähren sei.

Die vorgelegten Erfolgsnachweise würden die Absicht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen, dokumentieren. Die LStRL würden gegen die Gewährung des monatlichen Pauschbetrages keine Bedenken haben, wenn mit dem erfolgreichen Studienabschluss innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden könne. Nach § 17 Abs. 1 Z 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 (StdFG 1992) sei ein günstiger Studienerfolg auch dann gegeben, wenn von einem Studium ohne günstigen Studienerfolg zu einem weiteren Studium gewechselt wird, in dem – wie im vorliegenden Fall – der günstige Studienerfolg nachgewiesen werden kann. Der Sohn werde das Studium voraussichtlich 2008 abschließen. Zumal sein Vater schwer erkrankt und am 31. März 2007 verstorben sei, habe er häufig im Betrieb des Vaters in X. anwesend sein müssen; daher sei 2005 und 2006 ein geringer Studienerfolg zu verzeichnen gewesen. Dies könne als wichtiger Grund im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG für die Verzögerung des Studiums angesehen werden.

Weiters begehrte er bezüglich Einkommensteuer 2002, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 30.708,00 um den Zuschuss für eine Eingliederungsbeihilfe für eine weitere Mitarbeiterin in Höhe von € 1.737,00 zu vermindern und in Höhe von € 28.971,00 festzusetzen.

In der **Berufungsvorentscheidung für 2001 bis 2006** verneinte das Finanzamt die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung. Seit dem WS 2002/03 könne das Studium der Rechtswissenschaften in vollem Umfang als virtuelles Multimedia-Diplomstudium über die Universität Linz unabhängig vom Ort des Studierenden per PC absolviert werden. Dem sei ein vierjähriger Versuchsbetrieb vorausgegangen, während dem die Möglichkeit bestanden habe, synchron die von der Universität Linz via Bildschirm übertragenen Vorlesungen im Technologiepark X. -M. zu besuchen. Aufgrund dieser Möglichkeit könne unabhängig von der inzwischen eingetretenen Selbsterhaltungsfähigkeit die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung nicht bejaht werden.

Bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2002 entsprach das Finanzamt dem Begehr des Bw. vollinhaltlich.

Im **Vorlageantrag** hielt der Verlass den Ausführungen des Finanzamtes entgegen, dass der Sohn seit dem Wintersemester 1999 das Studium der Rechtswissenschaften in Wien betreibe. Ein Wechsel der Universität wäre nach sechs Semestern von der Universität Wien zum Multimedia Studium nach X. nicht zumutbar gewesen. Das Studium an der Uni Wien verlaufe vom Aufbau her anders als das Multimediestudium. Es wären somit gravierende Änderungen im Ausbildungsgang eingetreten. Aufgrund des Studienplanes 1999 an der Uni Wien seien Fächer wie Europarecht und Finanzrecht zu Pflichtfächern aufgewertet worden und seien diese Schwerpunkte des Studiums des Sohnes. Der vom Finanzamt erwähnte vierjährige Versuchsbetrieb könne an der Unzumutbarkeit des Studienwechsels nichts ändern; dem Studierenden sei während seines Studiums in Wien gleichzeitig eine ausführliche Evaluation des Multimediestudiums nicht zumutbar gewesen, zumal während des Probebetriebes ein definitiver Termin im Jahr 1999 noch nicht festgestanden sei, ab wann das Multimediestudium als ordentliches Studium aufgenommen werden sollte. Schon aus pädagogischen und didaktischen Gründen sei die Absolvierung eines Präsenzstudiums der eines Fernstudiums vorzuziehen.

Im **Vorlagebericht** verneinte das Finanzamt die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen im Berufungszeitraum. Nach der Judikatur des OGH (vgl. OGH 30.11.1994, 3 Ob 571/94) schiebe das Studium den Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit hinaus, wenn es einerseits den Lebensverhältnissen des Unterhaltpflichtigen entspreche und andererseits das Kind die hiefür erforderlichen Fähigkeiten besitze und das Studium ernsthaft und zielstrebig betreibe. Bei

einem Studienwechsel werde einem Kind eine tolerierbare Überlegungsfrist von einem Jahr eingeräumt. Der zeitliche Rahmen für die gesetzliche Unterhaltpflicht würde nach der Judikatur des OGH ein Jahr Überlegungsfrist ab dem Zeitpunkt der Reifeprüfung zuzüglich der durchschnittlichen Studiendauer des Zweitstudiums umfassen. Letztere betrage für das Studium der Rechtswissenschaften maximal 13 Semester/6,5 Jahre. Demzufolge sei die (fiktive) Selbsterhaltungsfähigkeit spätestens im Laufe des Jahres 2000 anzunehmen. Entschuldbare Gründe für den mangelnden Studienfortschritt beim Pharmiestudium sowie den späteren Studienwechsel würden nicht vorliegen. Da das Studium der Rechtswissenschaften nicht in den Zeitraum bis 2000 falle, sei auf die Zielstrebigkeit und Ernsthaftigkeit dieses Studiums nicht mehr einzugehen. Rechtliche, tatsächliche oder sittliche Gründe für die Zwangsläufigkeit der Kostentragung seien nicht vorhanden.

Mit **Einantwortungsurkunde vom 4. Feber 2008** wurde die Verlassenschaft an die Witwe sowie den Sohn des Bw. eingearbeitet, die die nunmehrigen Bw. sind. Die Witwe als Erbin und der Sohn als Erbe haben mit Schreiben vom 8. März 2010 den Sohn als Zustellbevollmächtigten namhaft gemacht. In **Vorhalt vom 12. April 2010** wurden die Bw. gebeten, zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen und die ihre Angaben dokumentierenden Unterlagen beizubringen:

1. Welche Schule hat der Sohn vor Beginn des Studiums absolviert?
2. Welche Prüfungen hat der Sohn des Verstorbenen während seines Pharmiestudiums (Beginn WS 1992/1993) abgelegt?

Wie viele Abschnitte hatte das Pharmiestudium? Geben Sie bitte die maßgebliche Studienordnung bekannt.
Welche Abschnitte des Pharmiestudiums bzw. Teile davon wurden in den Jahren 1992 bis 1999 absolviert?
Wann war die letzte Prüfung aus der Pharmazie?
Sämtliche Studienachweise für 1992 bis 1999 wären vorzulegen.
3. Hat es besondere Gründe für eine allfällige Studienverzögerung beim Pharmiestudium gegeben? Wenn ja, wann und wie lange?
4. Welche Gründe waren für den Studienwechsel nach rd. sieben Jahren ausschlaggebend?
5. Sie bringen vor, dass aus Krankheitsgründen des Erblassers verstärkt die Anwesenheit des Sohnes im Betrieb erforderlich und demzufolge 2005 und 2006 ein geringer Studienfortschritt zu verzeichnen gewesen sei. Aus den an den Sohn gezahlten Bezügen lässt sich eine häufige Anwesenheit im Betrieb nicht verifizieren.

Geben Sie bitte bekannt, in welchem Zeitraum eine erhöhte Anwesenheit des Sohnes erforderlich war und bringen Sie die entsprechenden Unterlagen bei.

6. Hat es besondere Gründe für eine allfällige Studienverzögerung beim Studium der Rechtswissenschaften gegeben? Wenn ja, wann und wie lange?
7. Ist das Studium der Rechtswissenschaften in der Zwischenzeit beendet?
Wenn ja, wann (lt. Berufungsschriftsatz war das Ende für 2008 geplant)?
Wenn nein, wird es noch betrieben und wann ist mit dem Studienende zu rechnen?
8. Legen Sie bitte alle Studienbestätigungen für die in den Jahren ab 2004 abgelegten Prüfungen vor. Aus den bisher vorgelegten Bestätigungen sind Prüfungen bis zum 4. Dezember 2003 zu ersehen.
9. Welche Unterschiede konkret sehen Sie als maßgeblich dafür an, dass zumindest ab 2002 bei dem in X. angebotenem Multimedia-Studium der Kepler-Universität Linz nicht von einer „im Einzugsbereich des Wohnortes entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit“ gesprochen werden kann. Die maßgeblichen Studienpläne – der Plan für Linz zu finden unter „<http://www.linzer.rechtsstudien.at/de/2/23.html>“, jener für Wien unter „http://www.univie.ac.at/fv-jus/cms/fileadmin/user_upload/dokumente/studienplan_1999.pdf“ - lassen keine maßgeblichen Unterschiede erkennen. Beide Studienpläne sehen eine Gesamtsemesterzahl von 125 Stunden und für Wahlfächer 13 vor. Ein Unterschied besteht lediglich in der Anzahl der Studienabschnitte, in Wien waren es drei, das Multimedia-Studium hatte zwei Studienabschnitte.
Gerade die von Ihnen ins Treffen geführte Notwendigkeit der verstärkten Anwesenheit hätte die Absolvierung des Studiums in X. erleichtert.
10. Welche Änderungen im Aufbau des Studiums hätten sich bei einem Wechsel für Sie ergeben?
Womit wird die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Studienortes begründet?
11. Bringen Sie bitte entsprechende Nachweise bei, dass Europarecht und Finanzrecht einen Schwerpunkt im Studium des Sohnes bildeten. Die bisher vorgelegten drei Bestätigungen vermögen diese Angaben nicht zu untermauern.
12. Aus dem Studienplan der Universität Linz geht hervor, dass auch Europarecht (vgl. z. B. § 12 Abs. 2 lit. b, § 16 und Diverse unter § 18 des Studienplanes Linz) angeboten wurde. Diese sind „Lehrveranstaltungen der Studienschwerpunkte“. Im Studienplan von Wien findet sich das Europarecht im 3. Studienabschnitt mit 3 Semesterstunden

und als Schwerpunkt fach.

13. Finanzrecht findet sich im Studienplan von Wien mit 3 Semesterstunden im 3. Studienabschnitt. Im Studienplan von Linz ist zwar „Finanzrecht“ nicht zu finden, wohl aber „Staatsfinanzrecht“ (§ 20 Abs. 2), „Unternehmensrecht“ (§ 22) und „Wirtschaftsprivatrecht“ (§ 23), die alle zu den „Lehrveranstaltungen der Studienschwerpunkte“ zählen.
14. Zumal in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 die Einkommensteuer € 0,00 beträgt und die anrechenbare Lohnsteuer im höchstmöglichen Ausmaß angerechnet wurde, könnten – da selbst im Falle einer Stattgabe keine Änderung eintreten würde - die diesbezüglichen Berufungen zurückgezogen werden; sollten Sie diese Ansicht nicht teilen, geben Sie bitte die Ihrer Ansicht nach der Zurückziehung entgegen stehenden Gründe bekannt.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Aufwendungen für auswärtige Berufsausbildung des Sohnes (Einkommensteuer 2001 bis 2006):

Beweise wurden erhoben durch die Einsichtnahme in die Veranlagungsakten und den darin enthaltenen, bis zur Vorlage an den UFS geführten Schriftwechsel zwischen dem Finanzamt und dem Bw., insbesondere durch die dem Vorlageantrag vom 26. September 2007 beigelegten Studienbestätigungen für das Studium der Rechtswissenschaften, des Weiteren durch den Studienplan für die Kepler-Universität Linz unter „<http://www.linzer.rechtsstudien.at/de/2/23.html>“, sowie jenem für die Universität Wien unter „http://www.univie.ac.at/fv-jus/cms/fileadmin/user_upload/dokumente/studienplan_1999.pdf“ und durch das beim UFS geführte Vorhalteverfahren.

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Sohn studierte seit dem WS 1992/1993 in Wien Pharmazie. Nachweise über die im Pharmaziestudium abgelegten Prüfungen wurden nicht vorgelegt. Nach dem Wechsel zum Studium der Rechtswissenschaften ab dem WS 1999/2000 absolvierte der Sohn bis zum 17. März 2003 die erste und zweite Diplomprüfung und einzelne Teilprüfungen der dritten Diplomprüfung. Für den Rest des Jahres 2003 sowie die Jahre 2004 bis 2006 liegen keinerlei Prüfungsnachweise vor, ebenso wenig wie ein Nachweis über den Abschluss des Studiums.

Seit dem WS 2002/2003 gibt es das Multimedia-Studium der Rechtswissenschaften der Kepler-Universität Linz als ordentliches Studium.

Der Vater und ursprüngliche Bw. ist schwer erkrankt und am 31. März 2007 verstorben.

Nachweise für die durch die Erkrankung bedingte behauptete erhöhte Anwesenheit in den Jahren 2005 und 2006 des Sohnes im Betrieb des Vaters wurden nicht beigebracht.

Rechtliche Beurteilung:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzung 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 erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß **§ 34 Abs. 3 EStG 1988** zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

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 S 1500,00/€ 110,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Grundsätzlich haben die Eltern gegenüber den Kindern eine Unterhaltpflicht, der sie sich aus rechtlichen Gründen nicht entziehen können.

Die Eltern haben gemäß **§ 140 Abs. 1 ABGB** zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

Der Anspruch auf Unterhalt mindert sich gemäß **§ 140 Abs. 3 ABGB** insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

Ein günstiger Studienerfolg liegt gemäß **§ 17 Abs. 1 StudFG 1992** nicht vor, wenn der Studierende

1. Das Studium öfter als zweimal gewechselt hat oder
2. Das Studium nach dem jeweils dritten inskribierten Semester (nach dem zweiten Ausbildungsjahr) gewechselt hat oder
3. Nach einem Studienwechsel aus dem vorhergehenden Studium keinen günstigen Studienerfolg nachgewiesen hat, bis zum Nachweis eines günstigen Studienerfolges aus dem neuen Studium.

Der **OGH** hat in seinem **Urteil 3 Ob 571/94** ausgesprochen, dass durch die Aufnahme eines Studiums, das den Lebensverhältnissen des Unterhaltpflichtigen entspricht und für welches das Kind die erforderlichen Fähigkeiten besitzt, der Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes so lange hinausgeschoben wird, wie die durchschnittliche Dauer dieses Studiums beträgt, wobei bei einem Wechsel des Studiums noch eine „*angemessene, in der Regel mit einem Jahr anzunehmenden Überlegungsfrist*“ hinzuzurechnen ist. Auch während dieses Zeitraumes hat das Kind aber nur Anspruch auf Unterhalt, wenn es das Studium ernsthaft und zielstrebig im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG idF BGBl 1992/311 betreibt.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 lit. b FLAG** in der für die Jahre 2001 bis 2005 geltenden Fassung haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, Anspruch auf Familienbeihilfen unter den sonstigen Voraussetzungen für volljährige Kinder, die das 26. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist. Bei volljährigen Kindern, die eine im § 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl Nr. 305, genannte Einrichtung besuchen, ist eine Berufsausbildung nur dann anzunehmen, wenn sie die vorgesehenen Studienzeiten pro Studienabschnitt nicht mehr als ein Semester oder die vorgesehene Ausbildungszeit nicht mehr als ein Ausbildungsjahr überschreiten. ... Die Studienzeit ist durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis (z.B. Krankheit) oder nachgewiesenes Auslandsstudium verlängert.

Durch ein Studium wird der Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit grundsätzlich hinausgeschoben, wenn das Kind es ernsthaft und zielstrebig betreibt. Das Studium wird im Allgemeinen ernsthaft und zielstrebig betrieben, wenn die ihm § 2 Abs. 1 lit. b FLAG idF BGBl. 1992/311 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Der Anspruch auf Unterhalt erlischt jedoch trotzdem, wenn die durchschnittliche Studiendauer erreicht wird und nicht besondere Gründe vorliegen, die ein längeres Studium gerechtfertigt erscheinen lassen (vgl. OGH vom 30.06.1993, 3 Ob 523/93). In dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt wechselte das Kind das Studium erst nach drei Jahren. Der erkennende Senat erachtete es als nicht

gerechtfertigt, das Erlöschen der Unterhaltpflicht allein deshalb anzunehmen, weil das Kind erst „*nach einer längeren als der angemessenen, aber noch tolerierbaren Überlegungsfrist*“ das Studium einer neuen Studienrichtung begonnen, dann aber ernsthaft und zielstrebig betrieben hat.

Unbestrittenmaßen war der verstorbene Bw. bei Antritt des Pharmaziestudiums seinem damals beinahe 21-jährigen Sohn zum Unterhalt verpflichtet. Im Jahr 1999 – also nach sieben Jahren - wechselte der damals bald 28-jährige Sohn das Studium. Nunmehr vertreten die Bw. die Ansicht, dass aufgrund des vorerst zielstrebig Fortganges beim zweiten Studium die Unterhaltpflicht weiterhin aufrecht sei. Wenn auch unzweifelhaft im Fortgang des Studiums nach dem Wechsel bis zum Frühjahr 2003 eine gewisse Ernsthäufigkeit und Zielstrebigkeit erkennbar ist, ist die Frage zu klären, ob überhaupt noch im Berufungszeitraum die Unterhaltpflicht des verstorbenen Bw. bestanden hat und die Zwangsläufigkeit zu bejahen war.

Die außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Ausbildung hängt unbestrittenmaßen nicht vom Bezug der Familienbeihilfe ab. Dennoch sind die Kriterien „ernsthaft“ und „zielstrebig“ nach den im § 2 Abs. 1 lit. b FLAG genannten Kriterien zu bemessen.

Den Ausführungen in den OGH-Urteilen folgend kann die Selbsterhaltungsfähigkeit nicht unbegrenzt hinaus geschoben werden, sondern sind für die Frage ihres Eintritts bei einem Studienwechsel einerseits eine angemessene Überlegungsfrist und andererseits die durchschnittliche Studiendauer des Zweitstudiums von Relevanz.

Für den Studienwechsel wird eine „*angemessene, in der Regel mit einem Jahr anzunehmenden Überlegungsfrist*“ eingeräumt (vgl. OGH 3 Ob 571/94). Im Urteil 3 Ob 524/93 wurde sogar der Zeitraum von drei Jahren als „*längere als die angemessene, aber noch tolerierbare Überlegungsfrist*“ angesehen.

Im gegenständlichen Fall hat die Überlegungsfrist sieben Jahre betragen. Dieser Zeitraum ist nach Ansicht des UFS nicht mehr als tolerierbarer anzusehen, dies umso mehr, als keine Nachweise erbracht wurden, mit welcher Intensität der Sohn das Pharmaziestudium betrieben hat. Es wurden auch keine besonderen Gründe für eine allfällige Studienverzögerung beim Pharmaziestudium bekannt gegeben, ebenso wenig Gründe, die für den Studienwechsel nach rd. sieben Jahren ausschlaggebend waren. Für den UFS sind daher keine Anhaltspunkte erkennbar, die es zulassen würden, für die Berechnung der fiktiven Selbsterhaltungsfähigkeit eine längere als ein Jahr umfassende Überlegungsfrist anzunehmen. Die durchschnittliche Dauer des Zweitstudiums von 13 Semestern bzw. 6,5 Jahren steht außer Streit. Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass, ausgehend vom Beginn des Pharmaziestudiums im

Oktober 1992 zuzüglich einer Überlegungsfrist von rd. einem Jahr (WS 1992/1993 und SS 1993) und der durchschnittlichen Studiendauer des Studiums der Rechtswissenschaften von 13 Semestern grundsätzlich mit Ablauf des Wintersemesters 1999/2000, also mit Ablauf des Februar 2000, von der Selbsterhaltungsfähigkeit des Sohnes auszugehen war. Demzufolge war die Zwangsläufigkeit aufgrund der im März 2000 eingetretenen Selbsterhaltungsfähigkeit zu verneinen. Schon aus diesem Grund konnte dem Begehren kein Erfolg beschieden sein.

Ebenso wenig kann aus dem Hinweis auf § 17 Abs. 1 Z 3 StudFG 1992 etwas gewonnen werden. Die Bw. meinen, dass der „günstige Studienerfolg“ beim Studium der Rechtswissenschaften zum Tragen käme. Sie haben aber nicht behauptet, dass für den Sohn eine solche bezogen worden wäre. Der Sohn hat zwar, wie im § 6 StudFG gefordert, das Studium vor dem dreißigsten Lebensjahr begonnen, allerdings dürften weitere Voraussetzungen nicht erfüllt gewesen sein. Da auch Selbsterhalter (vgl. § 27 StudFG) in den Genuss der Studienbeihilfe kommen können, spricht dies vielmehr dafür, dass für den Bezug der Studienförderung nicht die „zivilrechtlichen“ Kriterien der Unterhaltpflicht der Eltern bzw. die Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes maßgebend sind. Da nach obigen Ausführungen die Unterhaltpflicht mit Ablauf des März 2000 endete und fiktiv die Selbsterhaltungsfähigkeit anzunehmen war, tritt keine Änderung in der Beurteilung des Falles ein.

Was die als entschuldbaren Verzögerungsgrund im Sinne des § 2 Abs. 1 lit. b FLAG für die Jahre 2005 und 2006 ins Treffen geführte Erkrankung des Vaters anlangt, so ist diese bereits außerhalb des „unterhaltpflichtigen“ Zeitraumes gelegen und daher für das vorliegende Verfahren nicht mehr von Belang.

Angemerkt wird noch, dass – abgesehen von der inzwischen eingetretenen Selbsterhaltungsfähigkeit – jedenfalls ab dem WS 2002/03 mit dem ordentlichen Multimedia-Studium eine „*in Einzugsbereich des Wohnortes entsprechende Ausbildungsmöglichkeit*“ besteht und ein Abzug der außergewöhnlichen Belastung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen wäre; die nunmehrigen Bw. haben nicht aufgezeigt, dass sich die Studienpläne von der Universität Linz von jenen der Universität Wien so weit unterschieden hätten, dass sie nicht mehr als „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ anzusehen gewesen wären. Der UFS wies darauf hin, dass in beiden Studienordnungen Europarecht und Finanzrecht auch als Schwerpunktfächer vertreten sind, was die Bw. unwidersprochen ließen. Zumal das Gesetz nur auf das Vorhandensein einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit abstellt, ist der von den Bw. genannte Unzumutbarkeitsgrund nicht von Relevanz und kann nach Ansicht des UFS das Absprechen der Zwangsläufigkeit nicht verhindern.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Einkommensteuer 2002):

Dem Begehrten des Bw. ist das Finanzamt nach Vorlage entsprechender Bestätigungen bereits in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 nachgekommen. Auch nach Ansicht des UFS kann der Berufung in diesem Punkt vollinhaltlich Rechnung getragen werden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2002 sind in Höhe von € 28.971,00 (anstatt bisher € 30.708,00) festzusetzen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Juni 2010