



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Michael Kühne und Mag. Tino Ricker im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des a, vertreten durch Dr. iur. Wolfram Simma, Steuerberater, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, vom 18. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Ignaz Arnoldi, vom 2. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2002, 2003 und 2004 nach der am 30. April 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Auf Grund einer im Februar 2006 die Zeiträume 2002 bis 2004 umfassenden Betriebsprüfung beim Berufungswerber (Bw.), einem Praxisarzt, wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und in weiterer Folge neue Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 erlassen.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 wurde Berufung erhoben, weil die Kosten der Miete der Garage für den überwiegend betrieblich genutzten PKW Chrysler Voyager und die Lohnaufwendungen für die Ferialtätigkeiten der Söhne b und c nicht als

Betriebsausgaben sowie die Schulkosten (im Jahr 2004) für die Söhne b und c nicht als als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden und wurde hiezu im Wesentlichen ausgeführt:

Zur Garagenmiete:

Der Bw. bewohne in Miete eine Stadtwohnung in Bregenz, wo er eine Garage zur Garagierung seines betrieblichen Pkws angemietet habe. Am Ort der 1,3 km (Fahrtstrecke) entfernten Praxis verfüge er über keine Garage. Neben dem betrieblichen PKW Chrysler Voyager habe die Familie d in den Prüfungsjahren einen PKW VW Golf als Zweitwagen gehalten, für welchen jeweils eine Jahresparkkarte gelöst worden sei. Von den Kosten des betrieblichen Fahrzeuges sei jährlich ein Privatanteil in Höhe von 10 % der Kosten ausgeschieden worden.

Der Bw. vertrete dagegen die Ansicht, dass wenn ein Fahrzeug zu 90 % betrieblich genutzt werde, die Kosten der Garagierung auch zu 90 % betrieblich veranlasst und folglich als Betriebsausgaben absetzbar seien.

Zu den Lohnzahlungen an die Söhne:

Der Bw. betreibe eine Facharztpraxis für e, in welcher er seine im Jahr 1988 geborenen Söhne b und c als Ferialangestellte beschäftigt habe. Es seien Dienstverhältnisse wie unter Fremden abgeschlossen und die Söhne seien bei der VGKK zur Versicherung angemeldet worden. Die für die Ferialtätigkeiten bezahlten Lohnaufwendungen seien von der Betriebsprüfung als steuerlich nicht anzuerkennende Taschengeldzahlungen für im familienhaften Verhältnis erbrachte Hilfsdienste gewertet und ebenfalls nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Der Arbeitsumfang habe 10 Stunden pro Woche betragen und habe Tätigkeiten wie Eingabearbeiten am Computer, das Einstellen von Daten (Befunde), das Löschen von Dateien, Telefondienst und Botengänge umfasst. Im Jahr 2002 zusätzlich das Aufräumen und Entsorgen des Archivs, im Jahr 2003 die Systemumstellung der Computeranlage auf Windows-Innomed Choice.

Es sei nach Ansicht des Bw. üblich, dass einem Schüler oder Studenten für eine Ferialarbeit ein Entgelt bezahlt werde, ebenso müsse das auch unter nahen Angehörigen gelten.

Besonders sei darauf hinzuweisen, dass das Dienstverhältnis der Söhne bei einer Lohnsteuer-, GKK- und Kommunalsteuerprüfung des Jahres 2002 vom Fachprüfer anerkannt worden sei.

Zu den Schulkosten für die Söhne b und c :

Die Zwillingsbrüder b und c, geboren am f 1988, würden an einer Lese- und Rechtschreibschwäche (Legasthenie) leiden. Um seinen Söhnen den Besuch einer allgemeinbildenden Mittelschule zu ermöglichen, habe er ihnen den Besuch der

---

Ganztagschule des – schulgeldpflichtigen – Privatgymnasiums im Kloster Mehrerau in Bregenz ermöglicht.

Der Bw. vertrete die Meinung, dass er moralisch und sittlich, gemäß § 140 ABGB auch rechtlich, dazu verpflichtet sei, nach seinen Möglichkeiten seinen Söhnen eine deren Anlagen, Fähigkeiten und Neigungen entsprechende Ausbildung zu ermöglichen. Die Mehrkosten, die dem Bw. durch die Lese- und Rechtschreibschwäche seiner Söhne in Form des Schulgeldes erwachsen würden, seien außergewöhnliche Belastungen, die ihm zwangsläufig entstünden und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigten.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 1. August 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Hiezu wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für einen Garagenplatz am Ort des Wohnsitzes, der zur Gänze Privatvermögen darstellt, unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs durch den Wohnort und somit privat veranlasst seien, da die Privatnutzung des Garagenplatzes im Vordergrund stehe.

Bei den Lohnzahlungen an die Söhne handle es sich jedenfalls um Zahlungen an Angehörige im Sinne des § 25 BAO. Bei Angehörigenvereinbarungen fehle es am zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere und es bestehet die Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich begünstigten Bereich. Der Bw. habe keine Unterlagen im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Söhne in seiner Arztpraxis vorgelegt. Aber auch exakte, also übliche Aussagen in Bezug auf das konkrete Tätigwerden der Söhne, seien nicht getätigert worden. Das Tätigwerden der Söhne gehe zum einen über allfällige Mitwirkungspflichten nicht hinaus, andererseits habe bei unklarer Vertragsgestaltung derjenige zur Aufklärung beizutragen, der sich auf die Vereinbarung berufe. Die genannten Tätigkeiten der Söhne könnten auf Grund deren Alter und unter ökonomischen Gesichtspunkten nicht nachvollzogen werden. Es sei ausgeschlossen, dass mit einem fremden Dienstnehmer (nicht nahe stehenden Dienstnehmer) eine derartige Abwicklung wie im Streitfall (für Gefälligkeitsdienste) zustande gekommen wäre.

Hinsichtlich der Schulkosten wird ausgeführt, dass die Bezahlung von Schulgeld durch einen Unterhaltpflichtigen als Unterhaltsleistung an die Kinder erfolge. Die Ausbildung erfolge kraft freien Willensentschlusses, sie erwachse nicht zwangsläufig und sei daher auch nicht außergewöhnlich. Berufsausbildungskosten für nahe Angehörige stellten nur dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie unter Bedingungen erfolgten, die auch beim Steuerpflichtigen als außergewöhnlich zu werten wären, was vom Bw. nicht eingewendet

---

worden sei. Im Übrigen seien die entsprechenden Förderungsmaßnahmen für Legastheniker auch ohne Internatsunterbringung möglich.

Da die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liege, sei auch der Pauschbetrag für die Berufsausbildung nicht zu berücksichtigen.

Der Bw. hat hierauf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und einen ergänzenden Schriftsatz eingebracht in welchem unter zahlreichen Zitierungen von Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes sowie verschiedener Kommentatoren u.a. ausgeführt wird:

Wenn ein Fahrzeug zu 90 % betrieblich genutzt werde, seien 90 % der Garagierung dieses Fahrzeuges betrieblich bedingt und stünde logischerweise die Privatnutzung der Garage nicht im Vordergrund.

Die Söhne seien betreff ihrer Ferialarbeit ordnungsgemäß und rechtzeitig bei der GKK angemeldet worden, es seien Jahreslohnzettel an das Finanzamt und die GKK übermittelt und Lohnabgaben abgeführt worden. Damit sei im Anlassfall die von der Rechtsprechung geforderte Dokumentation nach Außen ausreichend gegeben. Die zwei Söhne seien als geringfügig Beschäftigte angemeldet worden, es sei durchaus üblich, dass sich Schüler und Studenten mit einer Ferialarbeit ein Taschengeld verdienten. Als Entgelt hätten die Söhne € 100,00 pro Monat erhalten, im Jahr 2002 € 300,00 auf Grund des Anfalles von Mehrarbeit. Die Argumentation mit der Mitwirkung im familienhaften Verhältnis sei in der heutigen Zeit überholt und realitätsfern.

Die Mehrkosten für die Schulausbildung der Söhne seien eine außergewöhnliche Belastung für Ausbildungskosten, wären aber auch als Krankheitskosten eine außergewöhnliche Belastung.

In der am 30. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Sachverhalt sowie die Rechtslage ausführlich erörtert. Es wird auf das Verhandlungsprotokoll verwiesen.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Zu den einzelnen Berufungspunkten führt der Unabhängige Finanzsenat aus wie folgt:

a) **Garagierung des zu 90 % betrieblich genutzten Fahrzeuges:**

Der Bw. vertritt die Ansicht, dass bei einem zu 90 % betrieblich genutzten Fahrzeug die Kosten der Garagierung auch zu 90 % betrieblich veranlasst und folglich als Betriebsausgaben absetzbar sind, auch wenn die Garage am Wohn- und nicht am Praxisort liegt.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Tz 36.2 zu § 4 EStG 1988).

Die Garage am Betriebsort ist betrieblich veranlasst, auch wenn das Fahrzeug zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört und eine Garagierung am Betriebsort betrieblich nicht notwendig ist (vgl. VwGH 2.8.2000, 97/13/0019; anders bei Werbungskosten des Dienstnehmers für die Garage am Arbeitsplatz; siehe dazu Doralt<sup>12</sup>, § 16 Tz 13 und 220). Dagegen ist die Garage am Wohnort privat veranlasst (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; Doralt<sup>12</sup>, § 4 EStG 1988 Tz 52, Stichwort "Garage").

Der Verwaltungsgerichtshof kommt in diesem Erkenntnis vom 25. April 2001, 99/13/0221, zum Schluss, dass bei einem vom Steuerpflichtigen bewohnten Einfamilienhaus, welches zur Gänze Privatvermögen darstellt, die Garage am Wohnort unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs durch den Wohnort und damit privat veranlasst ist.

Nichts anderes freilich kann gelten, wenn der Bw. am Ort seiner Mietwohnung eine Garage gemietet hat, in welcher er das zu 90 % betrieblich genutzte Fahrzeug abstellt.

Keine Rolle spielt hiebei, ob nunmehr der Bw. an seinem Ordinationssitz einen Garagenplatz innehat oder nicht, sondern kommt es eben darauf an, dass sich die von ihm angemietete Garage am Wohnort befindet und somit privat veranlasst ist, weshalb die Kosten für die Garagierung als Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

b) Zahlungen an die Söhne wegen Ferialtätigkeit:

Für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses unter Familienangehörigen sind strengere Maßstäbe anzusetzen als dies bei einem Dienstverhältnis mit Fremden der Fall ist. Es muss eine schuldrechtliche Verpflichtung und nicht nur eine auf Sitte und Gewohnheit beruhende, sich aus dem Zusammenleben in der Familie zwangsläufig ergebende Verbindlichkeit gegeben sein.

Der Bw. hat laut seinen Angaben seinen Söhnen für in den Sommermonaten in seiner Praxis geleistete Hilfätigkeiten im Jahr 2002 € 300,00, im Jahr 2003 € 100,00 und im Jahr 2004 € 100,00 pro Monat bezahlt. Der Arbeitsumfang pro Woche habe ca. 10 Stunden betragen, im Jahr 2002 mehr, da in diesem Jahr das Praxisarchiv aufgeräumt worden sei. Die Söhne waren 2002 14 Jahre, 2003 15 Jahre und 2004 16 Jahre alt.

---

Es ergibt sich somit für die Jahre 2003 und 2004 ein Stundenlohn in Höhe von € 2,50, für das Jahr 2002 kann dieser mangels Stundenangaben nicht beziffert werden, wird davon aber wohl nicht abweichen.

Dieser geringfügige für die Hilfätigkeiten bezahlte durchschnittliche Stundenlohn hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lediglich Taschengeldcharakter und kann nicht als fremdübliche Gegenleistung für die erbrachten, nur allgemein umschriebenen Tätigkeiten angesehen werden, zumal der Bw. auch den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, geäußerten Zweifeln hinsichtlich der tatsächlich geleisteten Arbeiten nichts Substantielles entgegenzuhalten vermochte. Tatsächlich scheinen dem Senat zudem ein Großteil der vom Bw. genannten Tätigkeiten seiner Söhne betreff seine Ordination unter Berücksichtigung des Alters und der Ausbildung der Jugendlichen sowie der ärztlichen Verschwiegenheits- und Geheimhaltungspflicht nicht nachvollziehbar und demzufolge unglaublich.

Zudem fehlt es an einer eindeutigen, nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommenen Vereinbarung (in der Art, dass die Leistungen detailliert nach Art, Umfang und zeitlicher Lagerung festgehalten wären) ebenso wie an Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Stunden und wäre der Bw. nach Überzeugung des Berufungssenates mit einer fremden (Ferial)Arbeitskraft ein derartiges Dienstverhältnis nicht eingegangen.

Nichts an dieser Betrachtung zu ändern vermag auch, dass der Bw. seine Söhne für die Ferialmonate bei der GKK als geringfügig Beschäftigte angemeldet hat.

Die vom Bw. behauptete Leistungsbeziehung ist demzufolge auf einer familienhaften Veranlassung basierend bzw. hat kein fremdüblicher tatsächlicher Leistungsaustausch stattgefunden und kann das dafür vom Bw. an seine Söhne geleistete Entgelt daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

c) Schulkosten Söhne:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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 **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 leg. cit.)).*

*Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 leg. cit.).*

*Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit**, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 leg. cit.).*

Für Unterhaltsleistungen gilt gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.
3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Wenn der Bw. vorbringt, dass die Mehrkosten durch die Lese- und Rechtschreibschwäche (Legasthenie) seiner Söhne außergewöhnlich seien, die ihm zwangsläufig erwachsen wären, so führt der Unabhängige Finanzsenat hiezu aus wie folgt:

Unter der Legasthenie versteht man eine massive und lang andauernde Störung des Erwerbs der Schriftsprache. Die betroffenen Personen (Legastheniker) haben Probleme mit der Umsetzung der gesprochenen zur geschriebenen Sprache und umgekehrt. Als Ursache werden eine genetische Disposition, Probleme der auditiven und visuellen Wahrnehmungsverarbeitung, der Verarbeitung der Sprache und vor allem der Phonologie angenommen. Die Störung tritt isoliert und erwartungswidrig auf, d. h. die schriftsprachlichen

---

Probleme entstehen, ohne dass es eine plausible Erklärung wie eine generelle Minderbegabung oder schlechte Schulung gibt. Der Bundesverband Legasthenie und Dyskalkulie geht davon aus, dass in Deutschland 4 % der Schüler von einer Legasthenie betroffen sind. Bei frühzeitiger Erkennung können die Probleme meist kompensiert werden; je später eine Therapie ansetzt, desto geringer sind in der Regel die Effekte ([www.de.wikipedia.org./wiki/Legasthenie](http://www.de.wikipedia.org./wiki/Legasthenie)).

Die Mehrerau, das "Collegium Bernardi", umfasst die Bereiche Privatgymnasium, Internat, Halbinternat und Schülerheim.

Das Privatgymnasium Mehrerau ist ein achtjähriges Gymnasium. Es besitzt das Öffentlichkeitsrecht und ist nach den Lehrplänen des österreichischen Schulwesens eingerichtet. Englisch (ab der ersten Klasse), Latein (ab der dritten Klasse) und Französisch (ab der fünften Klasse) sind verpflichtende Fremdsprachen. Darüber hinaus werden Italienisch und Spanisch ab der 6. Klasse (Wahlpflichtfächer) angeboten.

Wie aus der Homepage ([www.mehrerau.at](http://www.mehrerau.at)) hervorgeht, ist das Privatgymnasium Mehrerau nicht auf die Art der bei den Söhnen festgestellten Teilleistungsschwäche (Legasthenie) spezialisiert, sondern handelt es sich um ein "gewöhnliches" Privatgymnasium mit Öffentlichkeitsrecht. Auch werden keine speziellen Lerntherapien für Legastheniker angeboten.

Die vom Bw. aufgezählten geregelten Studienzeiten, Lernhilfe durch Erzieher, Lernhilfe durch Mitschüler, Lernmanagement, außerschulische Bildungsmöglichkeiten, Freizeitgruppen etc. mögen zweifellos wert- und sinnvoll für Legastheniker sein, stehen aber selbstverständlich auch für alle anderen Schüler ohne diese Teilleistungsschwäche gleichermaßen offen. Dinge wie – wenn vonnöten – gesonderte Lernhilfe durch (kostenpflichtige) Erzieher werden ohne Schulanbot zudem gewöhnlich durch (kostenpflichtige) Nachhilfestunden erbracht.

Ein erhöhtes Schulgeld wegen des Vorliegens von Legasthenie bei Schülern ist für den Besuch des Collegium Bernardi nicht zu entrichten.

Das Schulgeld ist zwar mit der Bestimmung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht abgegolten, doch hat der Gesetzgeber durch eine weitgehende Schulgeldbefreiung vorgesorgt bzw. ist das Schulgeld deshalb nicht zu berücksichtigen, weil es sich dabei um eine Unterhaltsleistung handelt, die beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellte (vgl. u.a. VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

g hat im Jahreszeugnis der 4. Klasse Volksschule; Schuljahr h, im Unterrichtsfach *Deutsch, Lesen* einen Zweier, in *Mathematik* einen Dreier, sein Zwillingsbruder b in *Deutsch, Lesen*

---

einen Dreier, in *Mathematik* einen Dreier sowie in *Sachunterricht* einen Zweier und in *Bildnerische Erziehung* einen Zweier. Wie aus diesen Schulnoten ersichtlich, wäre daher auch unter Ausblendung des Unterrichtsfaches *Deutsch, Lesen* – zumindest zum damaligen Zeitpunkt – eine unmittelbare Aufnahme nach der Volksschule in ein öffentliches Gymnasium nicht möglich gewesen.

Wenn der Bw. hiezu anführt, seine Söhne hätten auf Grund der Schulnoten keine Aufnahme in ein anderes Gymnasium gefunden, so ist so ist dies demzufolge richtig.

Würde man aber seiner Argumentation weiter folgen, so würde dies bedeuten, dass prinzipiell bei Schülern mit oder ohne Teilleistungsschwäche, welche die erforderliche (niedrige) Punkteanzahl für die Aufnahme in ein öffentliches Gymnasium überschreiten und somit ein solches nicht besuchen können, das Schulgeld für ein Privatgymnasium als außergewöhnliche Kosten anzuerkennen wäre. Dies würde aber freilich nicht für die Schüler gelten, die die Voraussetzungen zur Aufnahme in einem öffentlichen Gymnasium erfüllten und trotzdem in ein Privatgymnasium gehen. Eine solche Ungleichbehandlung ist naturgemäß mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen nicht vereinbar.

In diesem Zusammenhang lässt sich auch mit dem vom steuerlichen Vertreter im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführten Argument der Außerordentlichkeit der Legasthenie nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass auch in öffentlichen Schulen auf Legastheniker Bedacht genommen wird, ist das von den beiden Söhnen des Bw. besuchte Privatgymnasium unbestritten nicht speziell auf Legastheniker ausgerichtet und vermag die Legasthenie daher auch dem zu bezahlenden Schulgeld nicht den Charakter der Außergewöhnlichkeit zu verleihen.

Wie der VwGH bereits in mehreren Erkenntnissen festgestellt hat (vg. VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; 23.11.2000, 95/15/0203), zählt die Bezahlung von Schulgeld zu den normalen Unterhaltsleistungen für ein Kind und könnte nach der oben zitierten einschränkenden Regelung des Absatz 7 nur dann Berücksichtigung finden, wenn derartige Kosten auch beim Unterhaltsberechtigten selbst, wäre er der Steuerpflichtige, eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Hierzu müsste jedenfalls die Voraussetzung gegeben sein, dass der Besuch dieser Schule zwangsläufig erfolgt.

Nicht alles, wozu sich Eltern ihren Kindern gegenüber verpflichtet fühlen, um ihnen die bestmögliche Ausbildung in allen Bereichen angedeihen zu lassen, ist als sittliche Verpflichtung im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 anzusehen. Die Bereitschaft, für Kinder eine Vielzahl von finanziellen Opfern zu bringen, wird von den Eltern zwar häufig als sittliche Pflicht empfunden, was aber nicht bedeutet, dass alle damit verbundenen Aufwendungen

---

zwangsläufig erwachsen. Ein sittlich achtbares Verhalten kann nämlich durchaus auch auf freiwillige Entscheidungen zurückzuführen sein (VwGH vom 24.10.1990, ZI. 87/13/0081).

Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu wiederholt ausgesprochen, dass eine sittliche Verpflichtung im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 voraussetzt, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen einem Aufwand nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten (vgl. hiezu VwGH vom 17.5.1989, ZI. 88/13/0222, und die darin zitierte Vorjudikatur).

Die Sittenordnung gebietet es nämlich nach Ansicht des Senates nicht, Kindern mit Teilleistungsschwäche den Besuch eines Privatgymnasiums zu finanzieren, ebenso besteht keine rechtliche Verpflichtung hiezu.

Diesfalls vermag auch die vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argumentation, dass den Söhnen des Bw. die Schulausbildung in einem Gymnasium auf Grund ihres hohen Intelligenzquotienten zu ermöglichen war und deswegen zwangsläufig erfolgte, den Senat nicht zu überzeugen.

Nach der Judikatur liegen zwangsläufige Aufwendungen in Abgrenzung zu freiwilligen Aufwendungen nicht vor, wenn die Aufwendungen sich als Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheint oder eine ungünstige Nachrede vermieden werden soll.

Es ist also keineswegs so, dass ausschließlich im gewählten Schultyp "Privatgymnasium" die Schulausbildung für die Söhne möglich und daher zwangsläufig gewesen wäre.

Soweit die Ausführungen des Steuerberaters darauf hinauslaufen, dass es sich bei Legasthenie um eine Krankheit handelt, ist ihm entgegenzuhalten, dass abzugsfähig nur solche Krankheitskosten sind, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind (vg. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Eine medizinische Erforderlichkeit (im Sinne einer Heilbehandlung) des Schulbesuches hat aber selbst der steuerliche Vertreter nicht behauptet.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt nicht in Abrede, dass Legasthenie für Eltern und Kinder eine nicht jedermann treffende zusätzliche Belastung in vielerlei Hinsicht bezogen auf die Lebensumstände darstellt. Diese Belastung liegt hier jedoch nicht als außergewöhnliche und somit in einem steuerlich anzuerkennenden Sinne vor, da dadurch keine Mehrkosten

---

außerhalb der jedermann für den Besuch eines Privatgymnasiums treffenden Schulkosten erwachsen sind.

Abschließend wird auf § 34 Abs. 8 EStG 1988 verwiesen, wonach Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Da die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, kann auch der Pauschbetrag nicht berücksichtigt werden.

Es war demzufolge spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. Mai 2009