



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2006 und über die Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2006 und 2007 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist der Werbungskostencharakter von diversen Aufwendungen, die der Berufungswerber (Bw) in seinen Einkommensteuer- (ESt-) Erklärungen für 2006 und 2007 im Zusammenhang mit seinen nichtselbständigen Einkünften als emeritierter Universitätsprofessor geltend gemacht hat.

Weiters ist zu klären, ob im Verfahrenszeitraum die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) für die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung des volljährigen Sohnes Markus bestanden haben.

Das Finanzamt X vertrat im erstinstanzlichen Verfahren den Standpunkt, dass bei Pensionsbezügen ein Abzug von Aufwendungen der geltend gemachten Art (v.a. Reisekosten aber auch Kosten für Fachliteratur, „*Projekt*“- und Fortbildungskosten, Büromaterial, Mitgliedsbeiträge, u.ä.) generell nicht in Frage kommt. Zum Jahr 2006 habe der Bw zudem trotz Aufforderung einen Zusammenhang der angeführten Aufwendungen mit nebenberuflichen Einkünften aus einem Lehrauftrag an der „X-Hochschule“ nicht nachgewiesen. Da es unglaublich erscheine, dass die gesamten, geltend gemachten Kosten ausschließlich der Erzielung dieser Nebeneinkünfte gedient hätten, seien Werbungskosten nur in Höhe dieser Einkünfte anzuerkennen gewesen.

In Bezug auf die als außergewöhnliche Belastung begehrten Ausbildungskosten des Sohnes verwies das FA auf die fehlende Zwangsläufigkeit infolge Vollendung des 27. Lebensjahres und einer bereits abgeschlossenen Erstausbildung des Sohnes.

Gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten seiner Tätigkeit als emeritierter Universitätsprofessor verwehrte sich der Bw mit dem Hinweis, dass seiner Tätigkeit im Jahr 2006 zwar kein Lehrauftrag mehr zu Grunde gelegen sei, doch habe man ihm in diesem Jahr „*die Venia verliehen*“, mit welcher nicht nur eine Lehrerlaubnis bzw. -befugnis sondern auch eine regelmäßige Lehrverpflichtung verbunden sei.

Er halte nach wie vor Vorlesungen, Vorträge und Exkursionen (national und international) ab, betreue Diplomanten und Dissertanten bzw. beurteile deren Arbeiten und veröffentlichte darüber hinaus weiterhin wissenschaftliche Publikationen. Für diese Tätigkeiten sei es erforderlich, sich laufend über den letzten Stand der Wissenschaft zu informieren, aktiv an Fortbildungen und Exkursionen teilzunehmen und bestehende Kontakte, die er in den letzten Jahrzehnten teilweise auf internationaler Ebene aufgebaut habe, zu pflegen. Diese Aktivitäten seien unabdingbare Voraussetzung für eine, keineswegs auf finanziellen Gewinn ausgerichtete, gute Forschung und verantwortungsvolle Arbeit als akademischer Lehrer.

Zu den Kosten der auswärtigen Berufsausbildung seines Sohnes (geb. Juli 1997) räumte der Bw ein, dass dieser „*das Bachelor-Studium „Schauspiel“ bereits mit Erfolg bestanden*“ habe. Seit 2006 besuche der Sohn nun eine Filmakademie in Deutschland. Da er „*unter Berücksichtigung seiner Ausbildung und Lebensverhältnisse keinen Beruf ausüben kann und somit nicht selbsterhaltungsfähig geworden ist*“ sei die Unterhaltpflicht der Eltern und damit die Zwangsläufigkeit weiterer Aufwendungen (gemeint offenbar für dessen Ausbildung) nie weggefallen. Die Rechtsprechung bejahe das Wiederaufleben der Unterhaltpflicht, wenn nach Ausbildungsabschluss eine weitere Ausbildung begonnen werde, um offenkundig bessere berufliche Fortkommenmöglichkeiten zu erlangen.

Das FA legte die Rechtsmittel gegen die ESt-Bescheide 2006 und 2007 unter Beibehaltung seines bisherigen Standpunkts dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Werbungskosten:

Fallen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Betätigungen, die den außerbetrieblichen Einkunftsarten des EStG zuzuordnen sind (§ 2 Abs. 3 Z 4 – 7 EStG) Aufwendungen an, stellen diese gemäß § 16 Abs. 1 EStG Werbungskosten dar, wenn sie zur Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden. Sie sind bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Der Werbungskostenabzug setzt voraus, dass ein Aufwand objektiv im Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Einkünfteerzielung steht und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet wird. Zudem darf der Aufwand nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Nach dem zur Rechtslage nach dem UOG 1993 ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) vom 17. Dezember 1998, 97/15/0011 stellen *die Bezüge eines emeritierten Universitätsprofessors (ebenso wie Pensionen der Bediensteten der Gebietskörperschaften, Hinweis Hofstätter/Reichel, § 25 EStG 1988 Tz 5) Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 dar, weil der Emeritus zur Erbringung von Dienstleistungen nicht mehr verpflichtet ist. Sie vermitteln gemäß § 33 Abs 6 EStG 1988 den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag.*

Zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Universitätsprofessors für Forschungszwecke und den Emeritenbezügen besteht kein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang. Denn ebenso wie ein pensionierter Beamter erhält der Emeritus seine Bezüge unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder nicht. Seine freiwillig ausgeübte Tätigkeit ist nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet (Hinweis BFH BStBl. 1994 II 238, und Hofstätter/Reichel, § 16 EStG allgemein, Tz 5.2., Stichwort "emeritierte Hochschulprofessoren").

§ 104 Universitätsgesetz, BGBl I Nr.120/02 (UG) lautet:

- (1) *Emeritierte Universitätsprofessorinnen und Universitätsprofessoren sowie Universitätsprofessorinnen und Universitätsprofessoren im Ruhestand stehen in keinem aktiven Arbeitsverhältnis zum Bund oder zur Universität.*
- (2) *Sie haben das Recht, ihre Lehrbefugnis (venia docendi) an der Universität, an der sie vor ihrer Emeritierung oder vor ihrem Übertritt oder ihrer Versetzung in den Ruhestand in einem aktiven Arbeitsverhältnis tätig waren, weiter auszuüben und im Rahmen ihrer Lehrbefugnis Lehrveranstaltungen und Prüfungen abzuhalten.*

Auch nach dem UG besteht für emeritierte Universitätsprofessoren somit zwar ein Recht die Forschungs- und Lehrtätigkeit fortzusetzen, aber keine damit verbundene Dienstpflicht. Die zitierten Aussagen des VwGH-Erkenntnisses vom 17. Dezember 1998, 97/15/0011 sind daher auf die für emeritierte Universitätsprofessoren nach dem UG geltende Rechtslage übertragbar.

Im Geltungsbereich des UG ist für Lehrtätigkeiten mit geringen Semesterwochenstunden keine Kollegienabgeltung vorgesehen. Insbesondere nach der Emeritierung freiwillig fortgesetzte Lehrtätigkeiten werden daher mitunter unentgeltlich ausgeübt (vgl. UFS 13.1.2010, RV/0244-W/09).

Im Erkenntnis vom 26.5.2004, 2001/14/0040 hat der VwGH klargestellt, dass bei einer (ausnahmsweise) unentgeltlich ausgeübten Lehrtätigkeit eines Hochschullehrers keine Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Erhält ein Universitätsprofessor für eine nach der Emeritierung ausgeübte Tätigkeit dagegen eine gesonderte Vergütung neben den Emeritenbezügen, liegt eine wirtschaftliche Betätigung und damit grundsätzlich eine steuerbare Tätigkeit vor, sodass auch damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen prinzipiell berücksichtigungsfähig sind. Bei Auftreten von Verlusten ist allerdings zunächst nach den Grundsätzen der LVO zu prüfen, ob es sich um eine Einkunftsquelle oder eine Voluptuarbetätigung handelt. Neben der Einkunftsquelleneigenschaft ist ggfs. zudem zu klären, welcher Einkunftsart die erzielten Einkünfte zuzuordnen sind.

Anders als die Bezüge und Vorteile aus dem früheren Dienstverhältnis zur Universität, die gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, führt etwa eine Vergütung, die auf Basis eines Werkvertrages geleistet wird (z.B. betreffend einen einzelnen Forschungsauftrag), regelmäßig zu selbständigen Einkünften. Ebenso sind Einkünfte aus einer schriftstellerischen Tätigkeit den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen (§ 22 Z 1 lit. a EStG).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH erfordert es die Systematik des Einkommensteuerrechts, dass im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle ermittelt werden. Sind Aufwendungen zugleich durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst, muss der aufgewendete Betrag - allenfalls im Schätzungswege - aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den entsprechenden Einkunftsquellen zugeordnet werden (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090; 28.1.1997, 95/14/0156; 20.11.1990, 90/14/0180; 30.9.1987, 86/13/0080; 8.10.1985, 83/14/0237).

Erzielt ein Abgabepflichtiger Einkünfte aus verschiedenen Tätigkeiten (zB als Hochschullehrer einerseits und als Fachschriftsteller andererseits) und können die von ihm geltend gemachten Aufwendungen ihrer Art nach mit jeder der ausgeübten Tätigkeiten im wirtschaftlichen

Zusammenhang stehen, ist die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, diese Aufwendungen den einzelnen Einkunftsquellen im Schätzungswege, beispielsweise nach dem Verhältnis der jeweils erzielten Einnahmen, zuzuordnen (VwGH 8.10.1985, 83/14/0237).

Für das anhängige Verfahren steht nach der Aktenlage fest, dass der Bw bis 1999 Lohnbezüge als aktiver und ab 2000 als emeritierter Universitätsprofessor der X.-Universität erhalten hat, die jeweils – so auch im Verfahrenszeitraum – den weitaus überwiegenden Teil seines Jahreseinkommens gebildet hatten. Daneben hatte der Bw in seinen Abgabenerklärungen jeweils auch (geringfügige) Nebeneinkünfte erklärt, welche er teilweise den selbständigen Einkünften (bis 1999 mit Umsatzsteuererklärung) zugeordnet bzw. zum Teil als nichtselbständige Nebeneinkünfte erfasst hatte (z.B. 2006).

Diesen Nebeneinkünften sind Meldungen der X-Universität über (geringfügige) Bezüge des Bw zuordenbar, die der Abgabenbehörde seit 2002 (= In-Kraft-Treten des Universitätsgesetzes 2002) jährlich Lohnbezüge auf Basis des § 84 EStG bzw. Einnahmen auf Basis des § 109a EStG bekanntgibt.

Letztere hat der Bw im Jahr 2007 – unter Abzug von Fahrt-/Reisekosten und sonstigen Betriebsausgaben – mit einem Betrag von 124,76 € als selbständige Einkünfte erklärt. Diese Einkünfte wurden erklärungsgemäß veranlagt und sind im anhängigen Verfahren nicht strittig. Dagegen hat das FA sämtliche, den nichtselbständigen Einkünften (2007 waren dies ausschließlich Bezüge als emeritierter Universitätsprofessor) zugeordneten Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen.

2006 ist der Bw nach seinen Angaben nicht im Rahmen eines Lehrauftrages tätig gewesen. Entsprechend hat er für dieses Jahr weder selbständige Einkünfte erklärt, noch ist für 2006 eine Mitteilung nach §109a EStG der X-Universität bei der Abgabenbehörde eingegangen. Allerdings hat der ehemalige Dienstgeber des Bw der Abgabenbehörde auf Basis des § 84 EStG geringfügige Bezüge aus einem weiteren Dienstverhältnis des Bw als teilzeitbeschäftiger Vertragsbediensteter gemeldet (Bruttobezug 749,99 €).

Die in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 geltend gemachten Aufwendungen wurden ohne Aufgliederung zwischen bzw. Zuordnung zu den Emeritenbezügen bzw. den „nichtselbständigen Nebeneinkünften“ aus dem weiteren Lohnbezug der X-Universität als Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte dargestellt. Der Aufforderung zur Bekanntgabe der durch die Nebentätigkeit veranlassten Kosten ist der Bw im erstinstanzlichen Verfahren nicht nachgekommen.

Zwar bezieht sich die Argumentation des Bw im Rechtsmittelverfahren ausschließlich auf dessen fortgesetzte Tätigkeit als emeritierter Universitätsprofessor, doch geht der UFS

aufgrund der Identität des Dienstgebers davon aus, dass die Art der Nebentätigkeit inhaltlich einem Teilbereich jener Tätigkeit zumindest angenähert ist, welche der Bw vor seiner Emeritierung ausgeübt hat. Entsprechend folgt der UFS der Auffassung der Erstbehörde, dass die geltend gemachten Aufwendungen ihrer Art nach zum Teil auch durch dessen gesondert entlohnte, nichtselbständige Nebentätigkeit mitveranlasst sein konnten.

Allerdings ist sachlich nicht nachvollziehbar, weshalb die Werbungskosten, wie in der bekämpften Berufungsvorentscheidung für 2006, bis zur Höhe der mit dem laufenden Tarif zu versteuernden Lohnbezüge der Nebenbeschäftigung zuzuordnen sein sollten, zumal der Bw selbst eine solche Zuordnung der Aufwendungen zu den beiden Einkunftsquellen nicht getroffen hat und weitere Sachverhaltsermittlungen nach der Aktenlage nicht erfolgt sind.

Aufgrund der trotz Ergänzungsvorhalts unterlassenen Konkretisierung jener Werbungskosten, die im Zusammenhang mit den gesondert abgegoltenen Nebeneinkünften standen, ist im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur eine Zuordnung auf Basis des § 184 BAO erforderlich.

Vor dem Hintergrund der ausschließlich auf die Emeritentätigkeit bezogenen Argumentation des Bw im Rechtsmittelverfahren erachtet der UFS die durch die Nebeneinkünfte verursachten Werbungskosten als mit dem Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG hinreichend berücksichtigt.

Da der Bw im Verfahrenszeitraum nach den Bestimmungen des UG zur Erbringung von Lehr- oder Forschungsleistungen nicht *verpflichtet* war sondern, wie er im Rechtsmittel selbst eingeräumt hat, ohne Gewinnorientierung tätig wurde und sich diese Tätigkeit auch in keiner Weise auf die Höhe seiner Emeritenbezüge auswirkte, fehlt es den restlichen Aufwendungen, so wie den gesamten beantragten Werbungskosten im Jahr 2007, gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0011 an einem Zusammenhang mit der Einkünftezielung und daher am Werbungskostencharakter (dies betrifft insbesondere auch offensichtlich privat veranlasste Aufwendungen in Höhe von 900,90 € für Fahrt- und Reisekosten im Zusammenhang mit Nestroy-Veranstaltungen im Juni/Juli 2006).

Einnahmen anderer Art, etwa aus einer schriftstellerischen Tätigkeit, sind dem Bw nach dem Verfahrensergebnis in den Jahren 2006/2007 nicht zugeflossen.

Für eine über das dargestellte Ausmaß hinausgehende steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen bleibt unter diesen Umständen kein Raum.

Nachdem im erstinstanzlichen Verfahren für 2006 bereits mehr Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wurden als nach dem Verfahrensergebnis sachgerecht erscheint und die Nebeneinkünfte 2007 erklärungsgemäß festgesetzt wurden, kommt dem Rechtsmittelbegehren, soweit es sich auf den Werbungskostenabzug bezieht, somit keine Berechtigung zu.

Allerdings lagen beim Bw im Jahr 2007 mangels Einkünften aus einem aufrechten Dienstverhältnis die Voraussetzungen für einen Abzug der Absetzbeträge nach § 33 Abs.5 EStG (Verkehrsabsetzbetrag, Arbeitnehmerabsetzbetrag) nicht vor, sodass die Bestimmung des § 33 Abs.6 EStG zur Anwendung zu kommen hatte.

§ 33 Abs. 6 EStG in der 2007 geltenden Fassung lautete:

„Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu, hat er Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu 400 Euro jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von 17.000 Euro und 25.000 Euro auf Null.“

Aufgrund der Höhe der nichtselbständigen Bezüge kommt beim Bw im Jahr 2007 der letzte Satz der zitierten Bestimmung zum Tragen. Trotz Vorliegens der Voraussetzungen für den Abzug des Pensionistenabsetzbetrages wirkt sich dieser mit Null, d.h. im Ergebnis nicht aus. Nichtsdestotrotz steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 EStG nicht zu. Im Einkommensteuerbescheid 2007 bleiben daher die bisher berücksichtigten Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG (Arbeitnehmerabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag) und der Werbungskostenpauschbetrag (§ 16 Abs. 3 EStG) außer Ansatz.

2006 standen diese Absetzbeträge aufgrund der nach § 84 EStG gemeldeten nichtselbständigen Nebeneinkünfte zu.

2. Außergewöhnliche Belastung:

Der Bw hat im erstinstanzlichen Verfahren eine Studienbescheinigung der Filmakademie Baden Württemberg vorgelegt, nach welcher der Sohn seit dem Wintersemester 2006/2007 als ordentlich Studierender eingeschrieben ist (Studienbeginn: 2.Oktober 2006, Studiendauer: 9 Semester incl. Diplom). Für die mit diesem Studium anfallenden Kosten begehrt er den Abzug nach Maßgabe des § 34 Abs 8 EStG.

Nach den abgabenbehördlichen Daten über den Familienbeihilfenbezug hat der im Juli 1979 geborene Sohn des Bw im März 2005 das Bachelor-Studium „Schauspiel“ am Bruckner Konservatorium in Linz abgeschlossen. Der Familienbeihilfenbezug war drei Monate nach Beendigung der Ausbildung per Ende Juni 2005 eingestellt worden.

Einer Einkünftezielung ist der Sohn des Bw zwischen dem Ausbildungsende und dem Beginn seines Zweitstudiums nach der Aktenlage nicht nachgegangen.

Der Abzug von Aufwendungen aus dem Titel außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs 1 EStG setzt neben der unbeschränkten Steuerpflicht eine Belastung des Einkommens voraus, die weder den Betriebsausgaben noch den Werbungskosten oder den Sonderausgaben zuzuordnen ist. Weiters muss diese Belastung außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Sie darf überdies nicht unter ein Abzugsverbot fallen. Alle genannten Voraussetzungen müssen zugleich erfüllt sein. Liegt auch nur ein Merkmal nicht vor, kommt § 34 EStG grundsätzlich nicht zur Anwendung.

Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes werden regelmäßig aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen.

Für die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung sieht § 34 EStG klare Beschränkungen vor.

Nach § 34 Abs. 7 EStG werden Unterhaltsleistungen generell durch den Bezug von Familienbeihilfe und den Ansatz eines Kinderabsetzbetrages bzw. eines Unterhaltsabsetzbetrages steuerlich berücksichtigt.

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 (§ 34 Abs. 7 Z. 4 EStG).

Die im Verfassungsrang stehende Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG schränkt den Abzug von Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder noch einmal ein. Nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Fassung des BGBl. 201/1996 lautet die Bestimmung: *(Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.*

Nach § 34 Abs 8 EStG 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 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt."

Als Kinder im Sinne des EStG gelten Personen, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag oder ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit a bzw. lit b EStG zusteht (§ 106 Abs. 1 und Abs. 2 EStG).

Volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, gelten daher aufgrund der Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG nicht als Kinder im Sinne des EStG, sodass § 34 Abs. 8 EStG schon aus diesem Grund nicht anwendbar ist.

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt § 34 Abs. 8 EStG eine *lex specialis* gegenüber § 34 Abs. 7 leg.cit. dar. Aus dem Titel der Unterhaltpflicht getragene Kosten einer auswärtigen Ausbildung für Kinder erfüllen kraft der expliziten gesetzlichen Anführung in § 34 Abs. 8 EStG die für den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nötigen Voraussetzungen, ohne dass es einer Prüfung der sonstigen gesetzlichen Erfordernisse bedarf. Deren Abzug ist der Höhe nach mit dem in § 34 Abs. 8 EStG genannten Pauschbetrag begrenzt.

Die nach dem Stufenbau der Rechtsordnung höherrangige Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG schließt den Abzug außergewöhnlicher Belastungen für Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für welche keine Familienbeihilfe bezogen wird, insoweit aus, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst ebenfalls keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Da die Kosten der eigenen (auswärtigen) Ausbildung nicht unter § 34 EStG subsumierbar sind, bleibt den für den Verfahrenszeitraum geltend gemachten Kosten des Bw für die Ausbildung seines Sohnes Markus an der Filmakademie Baden Württemberg eine Berücksichtigung im Rahmen des § 34 Abs 8 EStG auch aus diesem Grund verwehrt.

Einer Prüfung, ob für den Bw überhaupt eine zivilrechtliche Unterhaltpflicht zur Finanzierung der Zweitausbildung des Sohnes bestand, bedurfte es unter diesen Umständen nicht mehr.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 3. Mai 2013