



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der H, vom 7. Juli 2008, vom 8. September 2009 und vom 30. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 18. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007, vom 14. August 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 und vom 20. August 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte für die Streitjahre – wie bereits für die Jahre davor – die Pauschbeträge in Höhe von 110 Euro monatlich gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) für eine auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes als außergewöhnliche Belastung geltend. Der Sohn studierte an der X-Universität. Der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 legte die Bw. sechs Lehrveranstaltungszeugnisse ihres Sohnes bei. Zwei der Zeugnisse betreffen Prüfungen, die der Sohn der Bw. bereits im Dezember 2005 abgelegt hatte. Die weiteren vier Zeugnisse betreffen Prüfungen über Lehrveranstaltungen, die der Sohn der Bw. im Wintersemester 2005/06 besuchte und über die er am 17. Jänner bzw. am 24. Jänner 2006 Prüfungen ablegte. Der Einkommensteuererklärung des Jahres 2007 legte die Bw. drei

Lehrveranstaltungszeugnisse ihres Sohnes bei. Den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2008 und 2009 wurden keine Nachweise angeschlossen.

Für die Vorjahre war die außergewöhnliche Belastung vom Finanzamt anerkannt worden. Für das Jahr 2006 gewährte das Finanzamt die Pauschbeträge nur mehr für sieben Monate, für die Jahre 2007 bis 2009 wurden keine außergewöhnlichen Belastungen mehr anerkannt. In der Begründung der Einkommensteuerbescheide führte das Finanzamt aus, für das vom Sohn der Bw. gewählte Studium (Wirtschaftsingenieurwesen – Bauwesen) sei eine Mindeststudiendauer von 12 Semestern vorgesehen. Eine außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit einer auswärtigen Berufsausbildung könne höchstens bis zur doppelten Mindeststudiendauer (im vorliegenden Fall 24 Semester) anerkannt werden. Dieses Höchstmaß habe der Sohn der Bw. mit dem Sommersemester 2006 bereits erreicht.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 führte die Bw. aus, es sei zutreffend, dass ihr Sohn die Studiendauer von 24 Semestern bereits überschritten habe. Ihr Sohn sei jedoch auf Grund einer Erkrankung in seinem Studienfortgang behindert gewesen. Entsprechende Unterlagen seien dem Finanzamt bereits übermittelt worden. Dass ihr Sohn trotzdem Fortschritte in seinem Studium mache, gehe aus den dem Finanzamt vorgelegten Zeugnissen hervor. Im Jahr 2009 habe ihr Sohn das Studium trotz seiner Erkrankung erfolgreich abschließen können. Die Bw. beantragte daher nochmals, die außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Der Berufung wurden drei ärztliche Befunde, einer von einem Allgemeinmediziner, datiert mit 5. Februar 2004, zwei weitere eines Krankenhauses, datiert mit 18. September 2007 bzw. mit 26. September 2007, angeschlossen. Im Befund des Allgemeinmediziners vom 5. Februar 2004 wurde ausgeführt, dass der Sohn der Bw. auf Grund seiner Erkrankung bei seinem Studium beträchtlich behindert sei. Im Befund des Krankenhauses vom 18. September 2007 wurde ua. ausgeführt, dass der Patient derzeit vollkommen beschwerdefrei sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt ua. aus, eine außergewöhnliche Belastung für eine auswärtige Berufsausbildung könne weder im Fall einer Krankheit noch im Fall einer sonstigen Behinderung des Studiums über die doppelte durch Gesetz oder Verordnung festgelegte Studiendauer hinaus anerkannt werden.

Im Vorlageantrag verweist die Bw. auf Rz 873 der Lohnsteuerrichtlinien 2002, wonach bis zur doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer jedenfalls von der Ernsthaftigkeit des Bemühens, das Ausbildungsziel zu erreichen, auszugehen sei. Da das Gesetz aber keine Befristungen oder Einschränkungen vorsehe, könne bei Vorliegen besonderer Umstände – wie im Fall ihres Sohnes – auch bei längerer Studiendauer eine außergewöhnliche Belastung vorliegen.

In den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009 verweist die Bw. auf ihre Ausführungen in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 und beantragt nochmals, die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. mitgeteilt, dass trotz Überschreitens der durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Mindeststudiendauer um das Doppelte eine außergewöhnliche Belastung im Sinn des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) vorliegen könne, wenn der Nachweis erbracht werde, dass die Absicht bestehe, das Ausbildungsziel durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen zu erreichen. Dieser Nachweis sei von der Bw. in Bezug auf das Studium ihres Sohnes für die Jahre 2006 bis 2009 bisher jedoch noch nicht erbracht worden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 20.6.2000, [98/15/0001](#)) werde ein Studium dann ernsthaft und zielstrebig betrieben, wenn die Ablegung von Prüfungen aus Pflicht- oder Wahlfächern im Gesamtumfang von acht Semesterwochenstunden oder die Ablegung einer (Teilprüfung einer) Diplomprüfung nachgewiesen werde. Durch die bisher von der Bw. vorgelegten Zeugnisse ihres Sohnes sei noch für keines der Streitjahre ein ausreichender Nachweis für die Absicht ihres Sohnes, sein Studium trotz des Überschreitens der Mindeststudiendauer um das Doppelte ernsthaft und zielstrebig zu betreiben, erbracht worden.

Der Vorhaltsbeantwortung legte die Bw. Zeugnisse ihres Sohnes bei, aus denen hervorgeht, dass er – beginnend mit dem Wintersemester 2005/2006 bis einschließlich zum Wintersemester 2008/2009 – in jedem Semester Prüfungen aus Pflicht- oder Wahlfächern im Gesamtumfang von mehr als acht Semesterwochenstunden ablegte. Im Sommersemester 2009 legte der Sohn der Bw. schließlich seine Abschlussprüfungen ab und konnte sein Studium im Juni 2009 erfolgreich abschließen.

Das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

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 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Voraussetzung für die Anerkennung von Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung ist nach Lehre und Rechtsprechung, dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen (vgl. zB Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 64; Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 34 Rz 76, und die dort zitierte Judikatur). Ein Studium wird - nach der zur Familienbeihilfe ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.06.2000, [98/15/0001](#)) - ua. dann ernsthaft und zielstrebig betrieben, wenn entweder die Ablegung von Prüfungen aus Pflicht- oder Wahlfächern im Gesamtumfang von acht Semesterwochenstunden oder die Ablegung einer Teilprüfung einer Diplomprüfung oder eines Rigorosums nach jedem Studienjahr nachgewiesen wird.

Die Bw. hat für die Streitjahre durch die Vorlage von Zeugnissen nachgewiesen, dass ihr Sohn in jedem Semester – beginnend mit dem Wintersemester 2005/06 bis zum Wintersemester 2008/09 – Prüfungen aus Pflicht- oder Wahlfächern im Gesamtumfang von mehr als acht Semesterwochenstunden und im Sommersemester 2009 die Abschlussprüfungen ablegte. Damit ist nachgewiesen, dass der Sohn der Bw. sein Studium im Streitzeitraum ernsthaft und zielstrebig betrieben hat.

[§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) enthält keine Aussage darüber, für welchen Zeitraum der Pauschbetrag berücksichtigt werden kann. Nach der in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 873, vertretenen Ansicht bestehen gegen die Gewährung des Pauschbetrages keine Bedenken, wenn mit einem erfolgreichen Abschluss der Ausbildung innerhalb der doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Studiendauer gerechnet werden kann.

Die Gewährung des Pauschbetrages ist nicht auf Kinder im Sinn des [§ 106 EStG 1988](#) bzw. auf Zeiten des Bezugs von Familienbeihilfe eingeschränkt. Da Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen werden, können diese Aufwendungen so lange als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden wie der Unterhaltsanspruch besteht, somit bis zum Eintritt der Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes. Selbsterhaltungsfähigkeit ist gegeben, wenn das Kind die zur Bestreitung seiner Bedürfnisse nötigen Mittel selbst erwirbt oder bei zumutbarer Beschäftigung selbst erwerben könnte. Ein den Lebensverhältnissen der Eltern und den Anlagen und Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium oder eine sonstige Berufsausbildung schiebt diesen Zeitpunkt ebenso hinaus wie Krankheit oder unverschuldete Unmöglichkeit, einen verdienstbringenden Arbeitsplatz zu finden (ABGB-Kommentar, Stabentheiner in Rummel³, § 140 Rz 12).

Im vorliegenden Fall ist auf Grund der vorgelegten Arzt- und Krankenhausbestätigungen als erwiesen anzusehen, dass der Sohn der Bw. in den Jahren vor dem gegenständlichen Streitzeitraum krankheitsbedingt an der Fortführung seines Studiums (vorübergehend) gehindert war. Die Selbsterhaltungsfähigkeit des Sohnes der Bw. ist daher erst mit dem Abschluss seines Studiums im Jahr 2009 eingetreten. Die Unterhaltsverpflichtung der Bw. und damit die Möglichkeit, die Ausbildungskosten für ihren Sohn als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, hat im vorliegenden Fall daher länger als bis zur doppelten durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Mindeststudiendauer bestanden.

Für die Jahre 2006 bis 2008 und für die Monate Jänner bis Juni 2009 steht der Bw. der Pauschbetrag von 110 Euro monatlich als außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes zu.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 24. Oktober 2011