

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20. November 2012 bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 machte der Beschwerdeführer (Bf.) u.a. Reisekosten in der Höhe von € 1.869 sowie die Pendlerpauschale in der Höhe von € 1.068 als Werbungskosten geltend.

Des Weiteren wurden der pauschale Freibetrag für eine Behinderung in der Höhe von 50% sowie der Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt.

Darüber hinaus beantragte der Bf. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 Internatskosten für seinen Sohn in der Höhe von € 3.200 als außergewöhnliche Belastung.

Mit Vorhalt vom 24. November 2011 ersuchte das Finanzamt um Vorlage sowohl einer Aufstellung als auch der Belege betreffend Werbungskosten sowie um Vorlage eines Fahrtenbuches bzw. einer Reisekostenaufstellung. Des Weiteren wurde gefragt, in welchem Zusammenhang diese Ausgaben mit der beruflichen Tätigkeit des Bf. stünden und ob seitens des Arbeitgebers steuerfreie Ersätze und wenn ja, in welcher Höhe, geleistet wurden.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2010 in der Höhe von € 3.002,47 fest, wobei es die beantragten Werbungskosten mit der Begründung unberücksichtigt ließ, dass der Bf. trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung reichte der Bf. die Unterlagen für die beantragten Werbungskosten (Pendlerpauschale und Reisekosten) nach und führte im Hinblick auf die beantragten Internatskosten seines Sohnes aus, dass dieser Hochleistungssportler sei und die Internatskosten (der Sohn besuche das Halbinternat, sei bis 20:00 Uhr in der Schule, schlafe aber zu Hause) im Jahr € 3.132 betragen hätten, zu welchen noch zusätzlich € 700 für Wettkampfausrüstung und Vereinsmitgliedsbeitrag hinzugekommen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2012 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 14. Mai 2011 dahingehend ab, als es die Einkommensteuer 2010 nunmehr mit € 3.119,84 festsetzte. Begründend wurde ausgeführt, dass das Pendlerpauschale mit insgesamt € 972 anerkannt und die Tagesgebühren für die Reisen anhand der vorgelegten Aufstellung mit € 279,40 errechnet worden seien. Da die Internatskosten des Sohnes des Bf. nach Ansicht des Finanzamtes nicht zwangsläufig erwachsen seien, liege auch keine außergewöhnliche Belastung vor. Darüber hinaus wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht weiter anerkannt, da die steuerpflichtigen Einkünfte inklusive Wochengeld der Ehegattin höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 6.000 seien.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 berichtigte das Finanzamt seine Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2012 gemäß § 293 BAO dahingehend, als es die Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages für eine Behinderung in der Höhe von 50% nachholte.

Mit Eingabe vom 13. Oktober 2012 beantragte der Bf. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass weder der Freibetrag für Behinderte noch die Internatskosten für seinen Sohn berücksichtigt worden seien. Die Begründung, dass sein Sohn diese Schule nicht zwingend besuche, stimme nicht. Er sei Leistungssportler, trainiere im österreichischen Team und solle auch für Österreich ein Aushängeschild im Schwimmsport werden. Das Internat sei deshalb zwingend, da der Sohn des Bf. andernfalls sämtliche Leistungen, welche über dieses Internat angeboten würden, nicht in Anspruch nehmen dürfe. Dabei handle es sich insbesondere um Leistungen wie sportärztliche Betreuung, sportwissenschaftliche Betreuung, Physiotherapie / Massage, und Ernährungsberatung.

Des Weiteren werde in dieser Schule der Lehrplan auf die Trainingseinheiten abgestimmt. Sollte sich das Training ebenfalls ausgehen, falls eine andere Schule besucht würde, so dürfe der Sohn des Bf. nicht in diesem Leistungszentrum trainiert werden. Außerdem gäbe es auch keine Unterstützung für etwaige Trainingslager.

In einer weiteren Niederschrift gab der Bf. zu Protokoll, dass die Voraussetzung für die Aufnahme im Leistungsmodell der Besuch der XYSchule sei. Nur Internatsschüler seien berechtigt, die gesamten Leistungen in Anspruch zu nehmen. Der Sohn des Bf. sei vom ÖSV als einer der besten Schwimmer Österreichs für dieses Projekt ausgewählt worden. Es gäbe in Österreich kein vergleichbares Objekt.

Mit Bescheid vom 20. November 2012 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2010 auf Anregung des Bf. wieder auf.

Im neuen Sachbescheid vom 20. November 2012 wurde die Einkommensteuer 2010 nunmehr mit € 2.684,14 festgesetzt und sowohl die Betriebsratsumlage in der Höhe von € 70 als Werbungskostenaufwand als auch die mit der Behinderung des Bf. im Zusammenhang stehende Krankendiätverpflegung im Rahmen des Pauschbetrages nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung berücksichtigt. Nach wie vor unberücksichtigt blieben die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Internatskosten des Sohnes des Bf. in der Höhe von € 3.200.

**B) Über die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Da somit der im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2010 ergangene neue Sachbescheid für das Jahr 2010 vom 20. November 2012 an die Stelle des Einkommensteuerbescheides 2010 vom 14. Mai 2012 getreten ist und in diesem neuen Sachbescheid bereits sämtlichen Beschwerdepunkten der Berufung vom 12. Juni 2012 - mit Ausnahme der Berücksichtigung der Internatskosten sowie der Aufwendungen für Wettkampfausrüstung und Vereinsmitgliedsbeitrag des Sohnes des Bf. als außergewöhnliche Belastung - entsprochen wurde, ist im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht allein die Frage strittig, ob die vom Bf. für seinen Sohn im Kalenderjahr 2010 verausgabten Ausbildungskosten zum Hochleistungssportler in der Höhe von € 3.200 einer steuerlichen Absetzbarkeit in Form einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 zugänglich sind oder nicht.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des § 34 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lauten auszugsweise wie folgt:

*§ 34 (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.*

*(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.*

*(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.*

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt [...]

(5) [...]

(6) [...]

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt 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. 5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) [...]

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Sohn des Bf., S, Leistungsschwimmer ist und im Streitjahr 2010 das Halbinternat der XYSchule für Hochleistungssportler in landf besuchte.

Unbestritten ist weiters, dass der Bf. im Kalenderjahr 2010 sowohl die Familienbeihilfe als auch den Kinderabsetzbetrag bezogen hat und für seinen Sohn infolge dessen Ausbildung zum Hochleistungssportler Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 3.200 (für Halbinternat, Wettkampfausrüstung und Vereinsmitgliedsbeitrag) verausgabt hat.

Die Berufsausbildung eines Kindes kommt als Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich in Betracht; es handelt sich um Belastungen, denen sich der Steuerpflichtige aus "rechtlichen Gründen nicht entziehen kann" (Abs. 3 leg. cit.). Die Aufwendungen dafür sind jedoch mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten, sofern sie mit einer Ausbildung üblicherweise verbunden sind (VwGH 30.1.1990, 88/14/0218).

Unter dem Begriff Berufsausbildung sind alle Arten schulischer, universitärer oder kurzmäßiger Ausbildung zu verstehen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigten

Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird. Jedenfalls zur Berufsausbildung gehört der Besuch der Pflicht-, Mittel- und Hochschule einschließlich Doktorat (VwGH 18.2.1986, 85/14/0047), ebenso eine Berufsschule für Lehrlinge.

Eine Sportausbildung ist laut Erkenntnis des VwGH vom 29.9.1961, 836/61, keine Berufsausbildung (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar Band III, Tz 75 zu § 34).

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG liegt eine steuerlich zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung vor, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn beide Merkmale, nämlich das der Außergewöhnlichkeit und das der Zwangsläufigkeit, vorliegen.

Nicht bestritten wird, dass dem Bf. im Streitjahr außergewöhnlich hohe Aufwendungen für die Ausbildung seines Sohnes zum Hochleistungssportler erwachsen sind. Fraglich ist hingegen, ob diese auch zwangsläufig waren.

Zwangsläufig entsteht eine Belastung dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3 leg cit).

Der Bf. bringt vor, dass sein Sohn vom ÖSV als einer der besten Schwimmer Österreichs ausgewählt worden und der Besuch der XYSchule Voraussetzung für die Aufnahme im Leistungsmodell sei. Der Besuch des Internats dieser Schule erfolge zwingend, da sein Sohn andernfalls nicht berechtigt wäre, die Leistungen, welche über dieses Internat angeboten würden, in Anspruch zu nehmen. Dabei handle es sich insbesondere um Leistungen wie sportärztliche Betreuung, sportwissenschaftliche Betreuung, Physiotherapie / Massage, und Ernährungsberatung. Des Weiteren würde in dieser Schule der Lehrplan auf die Trainingseinheiten abgestimmt und der Sohn des Bf. dürfe im Leistungszentrum der Schule trainieren.

Dazu ist zu sagen, dass gemäß § 140 Abs. 1 ABGB die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen haben. In dieser Bestimmung kommt unter anderem der Grundsatz des Kindeswohls zum Ausdruck. Dieser Begriff wird im Gesetz zwar nicht ausdrücklich definiert, ist im § 178a ABGB aber näher umschrieben. Dabei sind die Persönlichkeit des Kindes und seine Bedürfnisse, besonders seine Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten, aber auch die Lebensverhältnisse der Eltern zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung des Kindeswohls ist keineswegs auf den Bereich der personenrechtlichen Beziehungen zwischen Eltern und Kindern beschränkt, sondern erstreckt sich auch auf die vermögensrechtliche Seite des Eltern-Kind-Verhältnisses. Je größer somit eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation der Unterhaltpflichtigen ist, umso eher wird dem Kind auch eine besondere, kostspieligere Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein.

Aber nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen oder wozu sich Eltern ihren Kindern gegenüber verpflichtet fühlen, um ihnen eine bestmögliche Ausbildung in allen Bereichen, z.B. auf musischem oder sportlichem Gebiet angedeihen zu lassen, führt zu zwangsläufigen Kosten im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG (VwGH 24.10.1990, 87/13/0081). Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassen Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105). So gebietet weder die gesetzliche Unterhaltpflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht den Eltern, die unverhältnismäßig hohen Kosten einer Sportausbildung zu tragen.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar Band III, Tz 56 ff zu § 34). Darunter fallen in erster Linie Krankheitskosten oder Kosten für die Beseitigung von Katastrophenenschäden, nicht aber Aufwendungen für die eigene Schul- bzw. Berufsausbildung.

Voraussetzung der Berücksichtigung der seitens des Bf. an seinen Sohn S geleisteten Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung ist daher zusätzlich, dass diese Aufwendungen, würden sie vom Sohn selbst getragen werden, bei diesem eine außergewöhnliche Belastung darstellten.

Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen worden wäre und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig gewesen wäre, oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung uä. erforderlich geworden wäre (VwGH 20.12.1994, 94/14/0087 und 18.2.1999, 97/15/0047).

Eine diesen Ausnahmefällen entsprechende Sachverhaltskonstellation hat der Bf. jedoch nicht behauptet und liegt im gegenständlichen Fall auch nicht vor. Durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird klargestellt, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einer "normalen", d.h. einer auf einem freien Willensentschluss basierenden Berufsausbildung nicht als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren sind.

§ 34 Abs. 7 EStG 1988 stand daher der Anerkennung der vom Bf. für das Jahr 2010 geltend gemachten Ausgaben für seinen Sohn S als außergewöhnliche Belastungen entgegen, weil diese Ausgaben beim Sohn des Bf. selbst keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden.

Soweit der Bf. auf einen ihm bekannten, ähnlich gelagerten Sachverhalt bei einem Skifahrer hinweist, könnte es sich möglicherweise um einen Fall der auswärtigen Berufsausbildung handeln.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 23. Oktober 2014