

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A gegen den am 6. März 2013 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 die Berücksichtigung von Aufwendungen für Deutschkurse seiner Ehegattin in Höhe von 3.538,00 € als außergewöhnliche Belastung beantragt.
2. Die Abgabenbehörde anerkannte mit dem am 6. März 2013 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2012 diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung, sie seien als Aufwendungen für die private Lebensführung nicht absetzbar.
3. Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben, die am 3. April 2013 bei der Abgabenbehörde einlangte.
4. Mit Erkenntnis vom 9. Jänner 2017, GZ. RV/3100218/2014 hat das Bundesfinanzgericht die strittigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt und den angefochtenen Bescheid abgeändert. Das Bundesfinanzgericht führte in den Entscheidungsgründen im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer habe seine Ehefrau im Jänner 2011 in Thailand geheiratet. Das Ehepaar habe den gemeinsamen Haushalt an einer näher genannten Anschrift in Tirol. Die Ehefrau sei am 31. März 2012 mittels Visum „D“, das ihr von der österreichischen Botschaft in Bangkok ausgestellt worden sei, in Österreich eingereist. Nach ihrer Einreise habe

die Ehefrau des Beschwerdeführers Deutschkurse (Integrationskurse A1/I und A1/2) besucht und im Juli 2012 die Prüfung des allgemein anerkannten Sprachzertifikats (Deutsch A1 Grundstufe Deutsch 1) erfolgreich abgelegt und im März 2013 den Test betreffend Niveaustufe A2 bestanden. Für den Besuch der Deutschkurse sowie die Prüfungen seien im Jahr 2012 Aufwendungen in Höhe von 3.282,40 € angefallen, die der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beistands- und Unterhaltpflicht getragen habe. Vom Bund sei ein Kostenzuschuss in Höhe von 362,50 € geleistet worden. Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe im Jahr 2012 keine den Betrag von 6.000 € übersteigenden Einkünfte erzielt. Da der Ehefrau ohne Vorlage der entsprechenden Sprachzertifikate innerhalb von sechs Monaten nach ihrer Einreise die Ausweisung gedroht habe, sei das für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung geforderte Merkmal der Zwangsläufigkeit gegeben. Freiwilliges Verhalten sei dort unmaßgeblich, wo sich die Freiwilligkeit auf das Entstehen familienrechtlicher Verhältnisse beziehe. Als Argument gegen die Zwangsläufigkeit reiche es daher nicht aus, den Grund für die strittigen Aufwendungen im freiwilligen Entschluss zur Knüpfung des Ehebandes zu sehen. Auch könne nicht jedes freiwillige Verhalten der Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung abträglich sein, gebe es doch grundsätzlich keine Aufwendungen, für die nicht mehr oder weniger freiwillige Entschlüsse des Steuerpflichtigen ursächlich seien. Entscheidend sei, ob dem Steuerpflichtigen nach der normalen Lebenserfahrung eines objektiven Dritten vorgeworfen werden könne, dass er die Aufwendungen getragen habe, obwohl es möglich gewesen sei, ihnen auszuweichen. Dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau wäre es ohne freiwilligen Entschluss zur Ehe und Einreise nach Österreich möglich gewesen, den strittigen Aufwendungen für die Deutschkurse auszuweichen. Dass sie sich im Hinblick auf eine gedeihliche Entwicklung der Ehe diesen nicht entzogen hätten, mache ihnen das Bundesfinanzgericht nicht zum Vorwurf. Letztlich sei auch nicht die Eheschließung oder die Einreise nach Österreich, sondern der für die Ehegattin des Beschwerdeführers außergewöhnliche Umstand, ohne rechtzeitigen Nachweis geeigneter Deutschkenntnisse von der Ausweisung bedroht zu sein, die wesentliche Ursache, aus der die Belastungen zwangsläufig erwachsen seien. Die für Fahrtkosten, Kurs- und Prüfungsgebühren angefallenen Aufwendungen seien um den Kostenzuschuss des Bundes zu kürzen. Weiters sei ein Selbstbehalt zu berücksichtigen.

5. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes erhob die Abgabenbehörde Revision an den Verwaltungsgerichtshof. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2017, Ra 2017/15/0016, wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2017, GZ. RV/3100218/2014, betreffend Einkommensteuer 2012 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Aufwendungen dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen wären. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit müsse aber auch der Höhe nach gegeben sein (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0117). Demnach seien die Kurskosten und insbesondere Fahrtkosten nur in notwendiger Höhe zu berücksichtigen. Im angefochtenen Erkenntnis seien Fahrtkosten pauschal mit dem Kilometergeld anerkannt werden, welche den Betrag der eigentlichen

Kurskosten überstiegen. Ob für das Erreichen eines geeigneten Kursortes tatsächlich Fahrtkosten in dieser Höhe - insbesondere bei allenfalls möglicher Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel - unvermeidbar gewesen seien, habe das Bundesfinanzgericht aber nicht erhoben. Daher wurde das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben.

## **II. Sachverhalt**

1. Abgesehen von der nachfolgend dargestellten Sachlage zur Höhe der streitigen Fahrtkosten wird auf die Sachverhaltsfeststellungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Jänner 2017, GZ. RV/3100218/2014 verwiesen.
2. Im fortgesetzten Verfahren ist hinsichtlich der Frage, ob für das Erreichen eines geeigneten Kursortes tatsächlich Fahrtkosten in Höhe von 2.633,40 € unvermeidbar waren, folgender Sachverhalt entscheidungswesentlich und erwiesen:
  - 2.1. Die Ehegattin des Beschwerdeführers hat die Deutschkurse in Innsbruck und nicht in der Nähe ihres Heimatortes Breitenwang besucht, weil im Bezirk Reutte zum maßgeblichen Zeitpunkt keine entsprechenden Kurse angeboten wurden.
  - 2.2. Der Beschwerdeführer hat seine Ehefrau zu den Deutschkursen in Innsbruck mit dem eigenen PKW gefahren. Es waren 33 Fahrten über eine Distanz von jeweils 190 Kilometer für die Hin- und Rückfahrt.
  - 2.3. Die Deutschkurse am Berufsförderungsinstitut (20 Kurstage) fanden von 14:00 Uhr bis 17:00 Uhr statt. Die Abfahrt mit dem PKW erfolgte in Reutte um 12:00 Uhr, die Rückkehr nach Reutte um 19:00 Uhr. Im Jahr 2012 standen folgende alternative Bahn- oder Busfahrten für den maßgeblichen Zeitraum zur Verfügung:
    - a) Mit der Bahn die Hinfahrt mit Start um 11:03 Uhr vom Bahnhof Reutte und die Rückfahrt mit Ankunft um 21:00 Uhr am Bahnhof Reutte.
    - b) Mit dem Bus die Hinfahrt mit Start um 10:07 Uhr vom Bahnhof Reutte und die Rückfahrt mit Ankunft um 19:42 Uhr am Bahnhof Reutte.
  - 2.4. Die Deutschkurse am Wirtschaftsförderungsinstitut in Innsbruck (13 Kurstage) fanden von 09:00 Uhr bis 14.00 Uhr statt. Die Abfahrt mit dem PKW erfolgte in Reutte um 07:00 Uhr, die Rückkehr nach Reutte um 16:00 Uhr. Im Jahr 2012 standen folgende alternative Bahn- oder Busfahrten für den maßgeblichen Zeitraum zur Verfügung:
    - a) Mit der Bahn die Hinfahrt mit Start um 05.20 Uhr vom Bahnhof Reutte und Rückfahrt mit Ankunft um 16:59 Uhr am Bahnhof Reutte.
    - b) Ein Bus, der rechtzeitig zu Kursbeginn (09:00 Uhr) in Innsbruck ankam, stand nicht zur Verfügung.
  - 2.5. Der Tarif für eine Fahrt von Reutte nach Innsbruck und retour betrug im Jahr 2012 für Bahn oder Bus 29,40 €.

2.6. Für den Besuch des Deutschkurses A1/1 am Berufsförderungsinstitut in Innsbruck und den Besuch des Deutschkurses A1/2 am Wirtschaftsförderungsinstitut in Innsbruck waren Fahrtkosten in Höhe von 1.029,00 € unvermeidbar.

### **III. Beweiswürdigung**

1. Die Sachlage zu Punkt II.2.1. ist unstrittig und durch die Bestätigung der Bezirksstelle Reutte des Berufsförderungsinstituts Tirol vom 22. November 2016 sowie die Bestätigung des Wirtschaftsförderungsinstituts Tirol vom 22. November 2016 erwiesen.
2. Die Sachlage zu Punkt II.2.2. bis 2.5. ist anhand der Fahrpläne des Verkehrsverbundes Tirol für das Jahr 2012 erwiesen und von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.
3. Die Sachlage zu Punkt II.2.6. ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus Folgendem:
  - 3.1. Dem Beschwerdeführer wurde mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Februar 2018 Gelegenheit gegeben, durch geeignete Beweismittel nachzuweisen, ob die von ihm geltend gemachten Kosten für die Fahrten mit dem PKW der Höhe nach unvermeidbar waren. Zur Kenntnis und Stellungnahme wurden ihm die vom Bundesfinanzgericht anhand der Fahrpläne des Verkehrsverbundes Tirol erhobenen Möglichkeiten zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel samt Tarif für die Fahrt von Reutte nach Innsbruck und retour im Jahr 2012 bekanntgegeben.
  - 3.2. In dem am 1. März 2018 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Antwortschreiben hält der Beschwerdeführer fest, dass die von ihm geltend gemachten Kosten für die Fahrten mit dem PKW der Höhe und dem Grunde nach unvermeidbar gewesen wären. Seine Frau sei der deutschen Sprache sowohl in Wort und Schrift nicht mächtig gewesen. Sie sei daher von der Bezirkshauptmannschaft Reutte aufgefordert worden, die Deutschkurse in Innsbruck zu besuchen und erfolgreich abzuschließen. Dies sei dann im Jahr 2012 gemacht worden. Es sei denkunmöglich für eine im Landesinneren gebürtige Thailänderin, ohne deutsche sprachlichen Kenntnisse von Reutte nach Innsbruck mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zu gelangen. Seine Frau habe unbedingt seine persönliche Hilfe gebraucht, um vor Ort in Innsbruck zum Kursort zu gelangen, weil die deutschen und die thailändischen Schriftzeichen komplett verschieden und nicht vergleichbar seien. Er ersuche daher, die Fahrtkosten mit dem eigenen PKW (Kilometergeld) anzuerkennen, insbesondere auch deshalb, weil das Verfahren für ihn als Laien überdurchschnittlich lange erscheine.
  - 3.3. Mit Schreiben vom 1. März 2018 hat das Bundesfinanzgericht sein an den Beschwerdeführer gerichtetes Schreiben sowie dessen Antwortschreiben der belangten Behörde zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. In ihrer Stellungnahme vom 8. März 2018 vertritt die Abgabenbehörde die Ansicht, dass die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel für die Kursbesuche in Innsbruck sehr wohl zumutbar gewesen wären und damit die Zwangsläufigkeit für die Benutzung des PKW des Beschwerdeführers

nicht vorgelegen sei. Vom Beschwerdeführer sei in seiner Stellungnahme nicht dargelegt worden, aus welchen Gründen die Benützung des eigenen PKW zwangsläufig erforderlich gewesen sein sollte. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sollte es nach ein- oder zweimaliger Begleitung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln durch den Beschwerdeführer für dessen Gattin durchaus möglich gewesen sein, die Strecke von Reutte zum Kursveranstaltungsort nach Innsbruck selbständig mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen. Auf allfällige deutsche Sprachkenntnisse allein könne es dabei nicht ankommen.

3.4. Das Bundesfinanzgericht ist der Ansicht, dass der Ehegattin die Fahrten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel durchaus zugemutet werden konnten. Sie hat den Beschwerdeführer nach fünfjähriger Beziehung geheiratet und ist nach Österreich übersiedelt. Im Zeitpunkt der Einreise war sie 45 Jahre alt. Es ist davon auszugehen, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers, auch wenn sie nur über geringe Deutschkenntnisse verfügte, nicht so unselbständig war, dass sie die Fahrten zu den Kursorten nach Innsbruck und retour mit dem öffentlichen Verkehrsmittel nicht alleine bewältigen konnte. Um die Ehegattin in die örtlichen Gegebenheiten einzuführen, hätten zwei Begleitfahrten durch den Beschwerdeführer ausgereicht. Für den Besuch der Deutschkurse waren nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher insgesamt 35 Fahrten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zum Preis von jeweils 29,40 € für die Hin- und Rückfahrt unvermeidbar (20 Fahrten zum Deutschkurs A1/1 und 13 Fahrten zum Deutschkurs A1/2 durch die Ehegattin sowie 2 Begleitfahrten für den Beschwerdeführer). Die notwendige Höhe der Fahrtkosten beträgt demzufolge 1.029,00 €. Die diesen Betrag übersteigenden Kosten für die tatsächliche Nutzung des PKW waren somit vermeidbar und sind dem Beschwerdeführer nicht zwangsläufig erwachsen.

#### **IV. Rechtliche Beurteilung**

1. Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.
2. Die Belastung erwächst nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
3. Unterhaltsleistungen sind nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen. Besteht keine rechtliche Unterhaltspflicht, könnte sich eine Verpflichtung zur Unterhaltsleistung aus sittlichen Gründen ergeben. Bloß aus sittlichen Gründen geleistete Unterhaltszahlungen

können aber nicht in einem weiteren Ausmaß berücksichtigt werden als gesetzlich geregelte Unterhaltslasten (VwGH 27.6.2013, 2011/15/0008).

4. Ob eine Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Hinsichtlich der im gegenständlichen Fall strittigen Aufwendungen des Beschwerdeführers für die Deutschkurse der Ehegattin hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. Dezember 2017, Ra 2017/15/0016, entschieden, dass diese dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Die Beweisaufnahme im fortgesetzten Verfahren hat ergeben, dass Fahrtkosten in Höhe von 1.029,00 € für den Besuch des Deutschkurses A1/1 am Berufsförderungsinstitut in Innsbruck und den Besuch des Deutschkurses A1/2 am Wirtschaftsförderungsinstitut in Innsbruck unvermeidbar waren (siehe oben Punkt III.3.). Der Beschwerdeführer hatte daher im Jahr 2012 Aufwendungen für die Deutschkurse der Ehegattin von insgesamt 1.315,50 € (1.029,00 € Fahrtkosten zuzüglich 649,00 € Kursgebühren abzüglich 362,50 € Kostenzuschuss des Bundes). Zusammen mit den Krankheitskosten in Höhe von 936,87 € ergeben sich daher Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 2.252,37 €. Daher war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

## V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dass die Aufwendungen für die Deutschkurse der Ehegattin des Beschwerdeführers dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18.12.2017, Ra 2017/15/0016, entschieden. Im fortgesetzten Verfahren waren nur mehr Tatfragen zur notwendigen Höhe der Aufwendungen zu klären. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 14. März 2018

