



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TWB Treuhand- und WirtschaftsberatungsgmbH, 1010 Wien, Opernring 7, vom 17. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 6. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2006 eine Gutschrift in Höhe von **€ 338,08** (bisher € 548,91). Die genaue Berechnung der Gutschrift ist aus der angeschlossenen Beilage zu ersehen, welche einen Bestandteil des Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes neben dem Pauschale gemäß § 34 Abs. 8 EStG den Abzug zusätzlicher Ausbildungskosten iHv. € 5.120,- als außergewöhnliche Belastungen. Bei diesen Kosten handelt es sich laut vorliegender Anmelde- bzw. Kursbesuchsbestätigung um die Kursgebühr für einen - im Zeitraum von 2. Oktober 2006 bis 25. Oktober 2007 in Graz abgehaltenen - staatlichen Ausbildungslehrgang zum „Medizinischen Masseur inklusive der Spezialqualifikation Elektrotherapie“.

Im angefochtenen Bescheid gewährte das Finanzamt zwar den Abzug des monatlichen Pauschbetrages für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes iHv. insgesamt € 1.320,-, verwehrte jedoch den Ausbildungskosten iHv. € 5.120,- den Abzug mit der Begründung, dass über den Pauschbetrag hinausgehende – tatsächliche – Aufwendungen nicht berücksichtigt werden könnten.

Mit der dagegen erhobenen Berufung begehrt die Bw. diese Ausbildungskosten als außergewöhnliche Belastungen iSd. § 34 Abs. 7 Z 4 EStG anzuerkennen. Ihr Sohn (aus erster Ehe), Herr PK, sei ein Opfer der durch die EU erzwungenen Zugangsbeschränkungen bei den medizinischen Studienplätzen geworden. Da es nicht mehr erforderlich ist, über eine Studienberechtigung im Heimatstaat zu verfügen, um in Österreich studieren zu können, sei es im medizinischen Bereich zu einer Überflutung der österreichischen Hochschulen durch deutsche Studenten gekommen. Auf Grund der dadurch an den heimischen Hochschulen eingeführten Auswahlverfahren sei es für Personen aus Österreich wesentlich schwerer geworden, einen Studienplatz im Bereich der medizinischen Berufe zu erlangen. Ihr Sohn habe die Studiumsberechtigung für das Medizinstudium im ersten Anlauf verfehlt, werde aber nochmals versuchen, diese zu erlangen. Da aber ein erfolgreicher Einstieg in das Medizinstudium nicht gesichert sei, habe er beschlossen in der Zwischenzeit eine Ausbildung in einem medizinverwandten Beruf zu beginnen. Diese Aufwendungen wären zumindest nicht in dieser Höhe angefallen, wenn PK ein Jahr älter wäre und dadurch nicht diesen neuen Zugangsbeschränkungen an der medizinischen Hochschule unterliegen würde. Diese Entwicklung sei nicht absehbar gewesen. Die angefallenen Kosten würden beim Sohn der Bw. – wenn er sie selbst tragen könnte und würde – abzugsfähige Werbungskosten für die Berufsausbildung darstellen. Die Kosten seien zwangsläufig erwachsen, weil es die öffentliche Hand verabsäumt habe, rechtzeitig entsprechende Vorkehrungen zu treffen. Die Aufwendungen seien darüber hinaus außergewöhnlich, da nach Kenntnis des negativen Ausgangs des Studienzulassungsverfahrens die Ausbildungsplätze in den günstigeren Ausbildungsinstitutionen bereits alle vergeben gewesen wären und daher eine Institution gefunden werden musste, die überhaupt noch freie Ausbildungsplätze zur Verfügung hatte. Zudem gehe der aufgewendete Betrag weit über die zumutbare wirtschaftliche Mehrbelastung der Bw. hinaus.

Die Abgabenbehörde erster Instanz brachte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Vorlage an den UFS. In einem Beiblatt zum Vorlagebericht entgegnete sie dem Berufungsvorbringen im Wesentlichen wie folgt: Die Berufsausbildung des Kindes falle als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnlichen Belastungen, doch seien die Aufwendungen dafür grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten. Der Sohn der Bw. habe das Studium mit Ende des Wintersemesters 2005/06

abgebrochen (ex-lege-Abmeldung per 1. Mai 2006). Im Sommersemester 2006 sei er nicht mehr zur Fortsetzung gemeldet gewesen. In der Zeit von 7. bis 28. April 2006 habe er einen FH-Vorbereitungskurs in Graz besucht, eine Aufnahme an der FH sei jedoch nicht erfolgt. Seit 2. Oktober 2006 besuche PK den staatlichen Ausbildungslehrgang zum Medizinischen Masseur mit staatlichem Abschluss am Institut D in Graz. Familienbeihilfe (gemäß § 2 Abs. 1 lit. b FLAG) sei im Streitjahr für die Monate Jänner, Februar, April sowie Oktober bis Dezember gewährt worden. Für März sei die Familienbeihilfe gemäß § 2 Abs. 1 lit. g FLAG ausbezahlt worden. Der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes sei nur für Zeiträume der tatsächlichen Berufsausbildung zu gewähren. Der Pauschbetrag könne daher im vorliegenden Fall nur für die Monate Jänner, Februar, April sowie Oktober bis Dezember zuerkannt werden. Der Bw. sei der Pauschbetrag im angefochtenen Bescheid jedoch für zwölf Monate zuerkannt worden. Daher werde die Vornahme einer entsprechenden Korrektur (im Wege der Berufungsentscheidung) beantragt. Nach der Rechtsprechung des VwGH stehe dem Pflichtigen kein Wahlrecht dahingehend zu, etwa nachweisbare höhere Kosten, die den monatlichen Pauschbetrag übersteigen, geltend zu machen. Daher gingen auch die Berufungsausführungen ins Leere, wonach die betreffenden Ausbildungskosten bei Herrn PK selbst abzugsfähige Werbungskosten darstellen würden.

Daraufhin erstattete die Bw. nachfolgendes ergänzendes Vorbringen: Entgegen der Aussage des Finanzamtes habe der Sohn der Bw. das Medizinstudium nicht abgebrochen; er habe es vielmehr auf Grund der dargestellten Aufnahmebeschränkungen nicht fortsetzen können. Daher habe er versucht, einen Studienplatz an der FH zu erlangen, den Aufnahmetest habe er jedoch nicht bestanden. Erst nach Bekanntgabe des Testergebnisses am 25. Juli 2006 habe er seine weitere Ausbildung festlegen können. In den Sommermonaten würden keine entsprechenden Ausbildungen angeboten, weshalb die nächste Möglichkeit eines Ausbildungsbesuches der mit Oktober 2006 begonnene Ausbildungslehrgang gewesen sei. Die Mehrkosten der auswärtigen Berufsausbildung seien vor allem darauf zurück zu führen, dass eine entsprechende Wohnmöglichkeit angemietet werden müsse. Da eine Kündigung der Mietverhältnisse nicht so ohne Weiteres möglich sei, würden die Kosten auch in jenen Monaten anfallen, in denen wegen Ferien oder eines Umstieges von einem Studium auf ein anderes tatsächlich gerade keine Berufsausbildung stattfinde. Auch die „Kosten des Wartens auf die Prüfungsergebnisse“ würden zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen. In diesem Sinne habe sich der Sohn der Bw. von Jänner bis Juli bzw. von Oktober bis Dezember 2006 in Ausbildung befunden, die Wartezeit in den Monaten August und September seien, entsprechend den üblichen Ferien in Bildungseinrichtungen, ebenfalls als Zeit der Berufsausbildung zu werten. Der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG stehe für jene Monate zu, die der Berufsausbildung gewidmet seien. Der Bw. seien auch tatsächlich während des gesamten Jahres

Aufwendungen angefallen, da die Wohnungsanmietung nicht für zwei Monate unterbrochen habe werden können, ohne dass damit letztlich wesentlich höhere Kosten (Übersiedlung, neuerliche Vertragsgebühr etc.) verbunden gewesen wären. Was nun die Kosten der Berufsausbildung selbst anlangt, wird in der Berufung im Wesentlichen ausgeführt, dass mit dem Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG nur die Mehraufwendungen für die Ausbildung außerhalb des Studienortes abgedeckt würden, nicht aber die Kosten des Studiums selbst. Die vom VwGH etwa im Erkenntnis 94/14/0087 vom 20. Dezember 1994 geäußerte Ansicht, Berufsausbildungskosten seien keine außergewöhnlichen Belastungen, da die Ausbildung aus freien Stücken erfolge, könne im Hinblick auf die geänderten Verhältnisse am Arbeitsmarkt nicht mehr aufrecht erhalten werden. Am heutigen Arbeitsmarkt sei es geradezu unabdingbar erforderlich über eine Berufsausbildung zu verfügen, sodass nicht von einem freiwilligen Entschluss zur Ausbildung gesprochen werden könne. Ohne ausreichende Berufsausbildung könne man heutzutage kaum eine adäquate Anstellung finden. Daher ermögliche es der Gesetzgeber nunmehr auch, Kosten der Berufsausbildung als Werbungskosten abzusetzen. Berufsausbildungskosten würden daher jedenfalls zwangsläufig erwachsen. .

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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.

Gemäß § 34 Abs. 7 leg. cit. gilt für Unterhaltsleistungen 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.

(Z 2. und 3. sind im Berufungsfall nicht von Belang)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außerge-

wöhnliche 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.

Nach § 34 Abs. 8 EStG 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.

Dieser Pauschbetrag soll durch die Auswärtigkeit bedingte höhere Unterbringungs- und/oder Fahrtkosten abdecken (zB VwGH vom 20. Dezember 1994, 94/14/0087).

Der Bw. ist nun insoweit zuzustimmen, dass der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG nicht dazu dient, die Entrichtung der Kosten der Berufsausbildung selbst zu decken (zB VwGH vom 20. Dezember 1994, 94/14/0087).

Damit ist für ihren Standpunkt im Ergebnis jedoch nichts gewonnen:

Denn nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH werden Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes (auch außerhalb des Wohnortes) aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen (s. zB die Erkenntnisse vom 24. Februar 2000, 96/15/0187, sowie vom 22. Dezember 2004, 2003/15/0058, jeweils mwN). Für Unterhaltsleistungen gelten jedoch die einschränkenden Bestimmungen des bereits zitierten Abs. 7 des § 34 EStG.

Demnach sind die aus der Unterhaltspflicht resultierenden, für die Berufsausbildung ihres Sohnes getätigten Aufwendungen der Bw. bereits durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag abgegolten (s. auch *Doralt*, EStG § 34 Tz 57 und 59).

Darüber hinaus wären die für die Ausbildung des Sohnes getätigten Unterhaltsleistungen - ausnahmsweise - nur dann als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig, wenn sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. auch zB *Wiesner – Atzmüller – Grabner – Leitner – Wanke*, EStG 4. Lieferung, § 34, Anm. 76, mwN).

Dies ist allerdings nur dann der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist oder die (neuerliche) Berufsausbildung aus gesundheitlichen Gründen (durch Krankheit, Verletzung oä.) erforderlich wird (zB *Doralt*, EStG 4. Lieferung, § 34 Tz 78; sowie *Wiesner – Atzmüller – Grabner – Leitner – Wanke*, aaO, § 34, Anm. 78). Ein diesen Ausnahmefällen entsprechender Sachverhalt liegt hier jedoch nicht vor. Weder die nunmehr erschwerten Zugangsmöglichkeiten zum Medizinstudium noch ein Misserfolg bei Absolvierung der entsprechenden Aufnahmeprüfungen führen dazu, die für eine alternative (oder als Überbrückung begonnene) Ausbildung getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren, da die Ausbildung nichtsdestotrotz kraft freien Willensentschlusses erfolgt (vgl. dazu nochmals das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 20. Dezember 1994, 94/14/0087). Wenn in der Berufung überdies auf die geänderten tatsächlichen Verhältnisse am Arbeitsmarkt verwiesen und ausgeführt wird, ohne ausreichende Berufsausbildung könne man heutzutage keine bzw. kaum eine Arbeitsstelle finden, so spricht gerade dieses Argument gegen die Außergewöhnlichkeit der betreffenden Aufwendungen, da diese - bei Zutreffen der Argumentation der Bw. – jedenfalls der Mehrzahl der Steuerpflichtigen erwachsen. Abgesehen davon vermag jedoch auch die jeweils herrschende „Situation am Arbeitsmarkt“ nichts daran zu ändern, dass das Ergreifen einer (bestimmten) Ausbildungsmöglichkeit ohne jeden Zweifel kraft freier Entscheidung erfolgt.

In der Berufung wird letztlich geltend gemacht, dass Ausbildungskosten mit Wirkung ab dem Jahr 2000 grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig sind, und daher die hier in Frage stehenden Kosten nur deshalb keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden, da sie bereits als Werbungskosten absetzbar wären. Dem ist entgegen zu halten, dass eine Berücksichtigung von Ausbildungskosten im Rahmen der Werbungskosten einen Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahmen mit der ausgeübten Tätigkeit zur Voraussetzung hat. Da der unterhaltsberechtigte Sohn der Bw. jedoch (noch) keine berufliche Tätigkeit ausübt (anderenfalls wäre er wohl nicht mehr unterhaltsberechtigt), können diese bei ihm naturgemäß auch nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Das letztzitierte Vorbringen der Bw. ist überdies auch aus dem Grunde nicht nachvollziehbar, da § 34 Abs. 1 EStG ja gerade anordnet, dass ein Abzug als außergewöhnliche Belastung nur dann möglich ist, wenn die betreffenden Kosten keine Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) darstellen.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Bw. der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG für zwölf Monate gewährt.

Gemäß der bereits oa. Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG können Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe gewährt wird, jedoch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Der Bw. wurde – unbestrittenerweise – für die Monate Mai bis September 2006 keine Familienbeihilfe für ihren Sohn, Herrn PK, gewährt.

Daher konnte der Pauschbetrag des Abs. 8 der genannten Bestimmung – anders als noch im angefochtenen Bescheid - auch nur für jene sieben Monate zugestanden werden, in denen der Bw. auch die Familienbeihilfe für ihren Sohn ausbezahlt wurde.

Wenn in der Eingabe vom 12. November 2007 insbesondere auf die „üblichen Ferienzeiten“ verwiesen wird, so ist zu entgegnen, dass bei Absolvierung eines Studiums – im Gegensatz zum hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalt - im Regelfall (bei Zutreffen der Voraussetzungen) auch in den Ferienzeiten die Familienbeihilfe gewährt wird.

Im Wege der Berufungsentscheidung war daher der angefochtene Bescheid insoweit zu korrigieren, als der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG nur für jene (sieben) Monate zu berücksichtigen war, in denen der Bw. auch die Familienbeihilfe ausbezahlt wurde.

Beilage: 1 Abgabeberechnungsblatt

Graz, am 17. Dezember 2007