



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 13. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte erstmals in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 die Anerkennung von Ausbildungskosten von 11.300 € für seinen Sohn als außergewöhnliche Belastung. Nach dem Vorbringen des Berufungswerbers seien zusätzlich noch weitere Kosten angefallen. Sein Sohn absolviere eine Ausbildung zum Sound Engineer in Wien.

In einem ergänzenden Schreiben führte der Berufungswerber aus, dass sein Sohn im Juli 2008 die HLA B. mit Matura abgeschlossen habe. Danach habe sein Sohn eine Ausbildung im kreativ-technischen Bereich verbunden mit der Weiterverfolgung seiner musikalischer Interessen gesucht. Sein Sohn sei mit seiner Band auch durchaus erfolgreich, was ua auch auf sein außergewöhnliches Vermögen im Bereich der Soundtechnik zurückzuführen sei.

Eine Hochschulausbildung im künstlerischen Bereich bzw. ein elektrotechnisches Studium sei mangels adäquater schulischer Vorkenntnisse nicht in Betracht gekommen. Somit sei einzig

das SAE Institute Wien, eine private Ausbildungsstätte, verblieben, wo man ohne nachgewiesene Vorkenntnisse den viersemestrigen Lehrgang „Audio Engineer Diploma“ absolvieren könne und darauf aufbauend auch den Grad eines „Bachelor of Arts/Science (Honours), Audio Production“ erwerben könne. Die Ausbildung sei mit einem Fachhochschulstudium bzw. einem Bachelorstudium vergleichbar. Neben dem Schulgeld habe der Berufungswerber auch Verpflegungsmehraufwendungen durch die auswärtige Einnahme von Mahlzeiten und die Fahrtkosten nach Wien getragen.

In rechtlicher Hinsicht führte der Berufungswerber aus, dass sich die Übernahme von Ausbildungskosten für ein Kind auf die zivilrechtliche Unterhaltpflicht gründe. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG seien Unterhaltsleistungen für ein Kind nur insoweit als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Eine auswärtige Berufsausbildung iSd § 34 Abs. 8 EStG liege nicht vor, da der Familienwohnort des Berufungswerbers im Einzugsbereich des Studienortes Wien liege.

Das Rechtsinstitut der außergewöhnlichen Belastung billige nach Judikatur und Verwaltungspraxis dem Steuerpflichtigen eine freie Ausbildungswahl zu. Im konkreten Fall unterliege der Berufungswerber durch die Erfüllung des Ausbildungswunsches seines Sohnes einer höheren Belastung als ein gleich situierter Familienvater, dessen Kind etwa ein kostenfreies Fachhochschulstudium vergleichbarer Ausbildungsdauer absolviere. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Berufungswerbers gebieten es, dem Sohn die gewünschte Ausbildung zu finanzieren. Der Berufungswerber könne sich der Kostenübernahme aus rechtlichen bzw. sittlichen Gründen nicht entziehen, zumal ein kostenfreies Studium an den mangelnden Voraussetzungen scheitere.

Bei der Prüfung, ob die Aufwendungen bei seinem Sohn selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sei nochmals festzuhalten, dass die Zwangsläufigkeit die freie Ausbildungswahl nicht beschränke. Es komme daher unvermeidbar zu einer höheren Belastung gegenüber Maturanten, die ein kostenfreies Studium wählen. Sei also eine den Neigungen und Vorkenntnissen entsprechende weitere Ausbildung nur kostenpflichtig möglich, so liege Zwangsläufigkeit vor. Es sei daher auch bei seinem Sohn selbst eine außergewöhnliche Belastung gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche

Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sein sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Weiters darf sie weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob Aufwendungen (insbesondere die Kursgebühren) für die Berufsausbildung des Sohnes als Tontechniker im Rahmen eines Audio Engineer - Lehrgangs am SAE Institut Wien eine außergewöhnliche Belastung beim unterhaltsverpflichteten Berufungswerber darstellen. Der Familienwohnort befindet sich in A..

Nach einhelliger Literatur und Judikatur können die Kosten der Berufsausbildung von Kindern grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG angesehen werden, da diese dem Unterhaltsverpflichteten auf Grund seiner gesetzlichen Verpflichtung nach [§ 140 Abs. 1 ABGB](#) zwangsläufig erwachsen, durch den Abfluss dieser Geldbeträge bzw. durch Naturalleistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend der zivilrechtlichen Judikatur wesentlich gemindert wird und im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, welche keine Unterhaltsverpflichtungen zu tragen haben, diese Ausgaben außergewöhnlich sind (*Doralt*, EStG, § 34 Tz 62ff und die dort zit. Jud.).

Insofern konnte der Argumentation des Berufungswerbers, dass seine Aufwendungen sowohl außergewöhnlich als auch zwangsläufig erwachsen sind, gefolgt werden. Allerdings hat der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit gerade jener außergewöhnlichen Belastungen, die aus Unterhaltsverpflichtungen resultieren, sehr eingeschränkt:

So sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG "*Unterhaltsleistungen für ein Kind 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 gemeinsam im Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat*", und kommt dafür keine weitere Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht (zur bestätigenden Verfassungskonformität dieser Regelung siehe Erkenntnis des VfGH 27.6.2001, [B 1285/00](#), VfGH 30.11.2000, [B 1340/00](#)).

Dass der Berufungswerber bzw. dessen Gattin für den Sohn X. im Jahr 2008 sowohl Familienbeihilfe als auch Kinderabsetzbetrag bezogen hatten, steht im gegenständlichen Verfahren außer Streit. In Hinblick auf § 34 Abs. 7 Z 1 EStG müssen daher die grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizierenden Unterhaltsaufwendungen des Berufungswerbers als abgegolten erachtet werden.

Darüber hinaus können Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG "*nur insoweit abzugsfähig sein, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden*".

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in seinem Erkenntnis vom 18.2.1999, 97/15/0047, ausgeführt hat, entspricht die Bezahlung von Schuldgeld für ein Kind einer Unterhaltsleistung. Die Entrichtung der Kursgebühren für den Sohn X. war daher jedenfalls als Leistung des Unterhaltes durch den Berufungswerber zu betrachten. Das gilt auch für die anderen mit der Ausbildung in Zusammenhang stehenden Kosten (Verpflegungsmehraufwendungen und Fahrtkosten).

Im zitierten Erkenntnis stellt der Verwaltungsgerichtshof weiters fest, Kosten der Berufsausbildung würden beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Entschlusses. Sie erwachsen daher nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich (siehe auch VwGH 20.12.1994, [94/14/0087](#), VwGH 31.3.2004, [99/13/0177](#)).

Eine außergewöhnliche Belastung durch Ausbildungskosten könnte nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig wäre oder wenn die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung u.ä. erforderlich wäre (VwGH 16.10.2002, [98/13/0179](#); VwGH 23.11.2000, [95/15/0203](#)).

Ein derartiger Ausnahmefall lag im gegenständlichen Verfahren nicht vor. Es mag sein, dass auf Grund der schulischen Vorbildung eine den Interessen des Sohnes entsprechende kostenfreie Ausbildung nicht möglich war und somit eine kostenpflichtige Ausbildung gewählt werden musste, doch ist die vorliegende Konstellation nicht einem der in der Judikatur erwähnten Ausnahmefälle gleichzuhalten. Im Sinne der Rechtsprechung kann der Meinung des Berufungswerbers, Zwangsläufigkeit sei bereits dann gegeben, wenn eine den Neigungen und Vorkenntnissen entsprechende weitere Ausbildung nur gegen Gebühr möglich sei, nicht beigeplichtet werden. Es ist daher die vom Berufungswerber angesprochene Frage der „freien Ausbildungswahl“ bzw. der „Sinnhaftigkeit“ der Ausbildung ebenso wenig entscheidungsrelevant wie die Frage, ob auch eine entsprechende kostenfreie Ausbildungsmöglichkeit bestanden hätte.

Da die Kosten der Berufsausbildung im Sinne dieser Ausführungen sohin beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten, muss ihnen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG beim Berufungswerber eine steuerliche Anerkennung verwehrt werden.

Was das vom Berufungswerber zitierte Erkenntnis des VwGH vom 30.1.1990, [88/14/0218](#), betrifft, so hat der VwGH (18.02.1999, 97/15/0047) auf dieses mit folgenden Worten ausdrücklich Bezug genommen: „*Soweit der Beschwerdeführer in der Beschwerde auf das hg Erkenntnis vom 30. Jänner 1990, 88/14/0218, verweist, in welchem zum Ausdruck gebracht*

wird, dass Schulgeldaufwendungen nicht durch die Familienbeihilfe abgegolten werden, übersieht er, dass dieses Erkenntnis zur Rechtslage nach dem EStG 1972 ergangen ist. Für den Beschwerdefall kommt es aber entscheidend auf die durch § 34 Abs. 7 EStG 1988 normierte Einschränkung der Berücksichtigung von Unterhaltslasten an.“ Damit ist klargestellt, dass dieses Erkenntnis auch im vorliegenden Berufungsfall nicht mehr herangezogen werden kann.

Eine weitere Abzugsmöglichkeit von Unterhaltsleistungen ist in § 34 Abs. 8 EStG geregelt: Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, und wird dafür ein monatlicher Pauschbetrag berücksichtigt.

Nun findet zwar die gegenständliche Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes A. statt. Doch ist von der Gemeinde A. nach der zu § 26 Abs. 3 StudienförderungsG 1992 ergangenen Verordnung, BGBl 605/1993, die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar. Im Sinne der zu § 34 Abs. 8 EStG ergangenen Verordnung über auswärtige Berufsausbildung, BGBl 624/1995, gilt die Ausbildungsstätte somit – wie auch der Berufungswerber einräumt – als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen. Daraus folgt, dass im vorliegenden Fall auch der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG nicht in Betracht kommt.

Soweit der Berufungswerber den Umstand für verfassungsrechtlich bedenklich hält, dass die Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG steuerlich Berücksichtigung finden können, Schulgeld jedoch nicht als außergewöhnliche Belastung gilt, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Kinder als verfassungskonform beurteilt hat (VfGH 30.11.2000, [B 1340/00](#), VfGH 27.6.2001, [B 1285/00](#)).

Die vom Bw. geltend gemachten Behandlungsbeiträge an die BVA und Rezeptgebühren von insgesamt 147,60 € sind als Krankheitskosten als außergewöhnlich und zwangsläufig zu qualifizieren. Sie überschreiten jedoch nicht den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG. Es sind somit die Krankheitskosten ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Zum Antrag des Berufungswerbers auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wird darauf verwiesen, dass ein solcher Antrag entsprechend § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und § 284 Abs. 1 Z 1 BAO in der Berufung oder im Vorlageantrag zu stellen

ist. Der diesbezügliche Antrag des Berufungswerbers ist nicht in der Berufung vom 8. Juni 2009, sondern erst im ergänzenden Schriftsatz vom 17. August 2009 enthalten. Damit ist der Antrag verspätet und begründet keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung vor dem Senat (*Ritz*, BAO, § 282 Tz 4, § 284 Tz 2, 3). Die Entscheidung erfolgt daher namens des Berufungssenates durch die Referentin, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat konnte abgesehen werden.

Wien, am 12. April 2010