

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.06.2013

Geschäftszahl

2012/13/0076

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Finanzamts Wien 12/13/14 Purkersdorf in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 29. Juni 2012, Zl. RV/2218-W/11, betreffend Einkommensteuer 2010 (mitbeteiligte Partei: P in W), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die in Wien wohnhafte Mitbeteiligte bezog im Streitjahr 2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit dem im März 2011 eingebrachten Antrag auf Vorlage ihrer aus anderen Gründen erhobenen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 machte sie als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung ihrer Tochter geltend und brachte dazu vor, ihre Tochter habe 2010 sechs Monate lang eine Fachhochschule in Krems besucht und absolviere seit September 2010 ein Pflichtsemester in Paris, wodurch die Unterstützungskosten auch höher seien.

Nach Vorlage der Berufung durch das Finanzamt teilte die Mitbeteiligte der belangten Behörde noch mit, ihre 1989 geborene Tochter habe sich "im Jahr 2009 an der FH f. Tourismus- und Eventmanagement in Wien und Krems" beworben und im Juli 2009 die Zusage für Krems erhalten, während sie in Wien "auf die Warteliste gesetzt" worden sei. Daraufhin habe sie für Krems den Vertrag unterschrieben und die Studiengebühren einbezahlt. Im September habe sie von der "FH Wien" eine Zuschrift erhalten, dass sie doch genommen würde, doch sei dies für sie nicht mehr relevant gewesen, "da sie alles f. d. FH Krems erledigt hatte, diese auch in Englisch geführt wird (Unterrichtssprache), auch einen besseren internationalen Ruf hat und ihr dann auch mehr zusagte, da auf ihre Sprachenbegabung mehr eingegangen wird". Daher habe sie die "verspätete Zusage von Wien" abgelehnt. Die Tochter der Mitbeteiligten habe die ersten beiden Semester in Krems mit sehr gutem Erfolg absolviert und im September 2010 ihr Pflichtstudiensemester in Paris begonnen, dem nun ab Jänner 2011 ihr Pflichtpraktikum in einem Reiseunternehmen in Paris folge. Im September 2011 beginne für sie das Bachelor-Jahr mit dem fünften Semester an der Fachhochschule in Krems.

Das Finanzamt nahm dazu - soweit hier wesentlich - wie folgt Stellung:

"Auf der Homepage der FH Krems ist unter dem Punkt 'Semester im Ausland' (hinsichtlich des Studienlehrganges Tourismusmanagement und Freizeitwirtschaft) nicht zu entnehmen, dass ein Pflichtstudiensemester im Ausland verpflichtend vorgeschrieben ist weshalb für das verfahrensgegenständliche Jahr hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildung des Kindes der Bw. keine Zwangsläufigkeit gegeben ist."

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in Bezug auf den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 statt. Sie verwies dazu u.a. auf eine Kommentarmeinung, wonach "jedenfalls seit 2009 in § 34 Abs. 8 EStG 1988 die mangelnde Zwangsläufigkeit kein Tatbestandsmerkmal" bedeute, und argumentierte fallbezogen, das Studium an der Fachhochschule in Krems sei angesichts der Vermittlung der Lehrinhalte in einer Fremdsprache (Englisch) nicht mit einer deutschsprachigen Ausbildung (allenfalls an der Wiener Fachhochschule) vergleichbar. Auf Grund des Umstandes, dass die Tochter der Mitbeteiligten "erst nach Beginn der Studienlehrgänge sowohl in Wien als auch in Krems" die Zusage der Wiener Fachhochschule erhalten habe, sei es "selbstverständlich", dass sie den Studienplatz in Krems in Anspruch genommen habe. Ein Zuwarten bis über den Semesterbeginn hinaus sei ihr nicht zumutbar gewesen. Angesichts der Sprachbegabung der Tochter der Mitbeteiligten, die ihre Ausbildung an der Fachhochschule in Krems zielstrebig vorantreibe, sei

die Entscheidung für das Studium in Krems aber auch mit Rücksicht auf die dort angebotene Ausbildung mit englischer Unterrichtssprache sinnvoll und zielführend gewesen. Der Tochter der Mitbeteiligten sei es damit ermöglicht worden, ihre Sprachbegabung nutzbringend einsetzen zu können und auf Grund der von ihr gewählten Ausbildung einen möglichen Wettbewerbsvorteil auf dem Arbeitsmarkt zu lukrieren.

Dagegen richtet sich die vorliegende Amtsbeschwerde, in der zunächst der Ansicht der belangten Behörde, die Ausbildung in Krems sei der englischen Unterrichtssprache wegen mit einer deutschsprachigen nicht vergleichbar, entgegen getreten wird. Die Lehrinhalte, so die Amtsbeschwerde, seien "sprachenunabhängig zu würdigen". Andernfalls wären in einer anderen Sprache erworbene ausländische Berufsqualifikationen "nicht anzuerkennen", und diesbezügliche Verträge und europarechtliche Bestimmungen "bzw. der Bologna-Prozess zur Schaffung eines einheitlichen Europäischen Hochschulraums mit international einheitlichen Hochschulabschlüssen" wären "inhaltsleer". Im Übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2008/15/0169, schon festgestellt, dass die Frage der Ausbildung in einer Fremdsprache nicht den "Kernbereich des Studiums" betreffe. Auch mit dem Hinweis auf die Sprachbegabung der Tochter der Mitbeteiligten und auf die Absolvierung von "Pflichtsemestern" und "Pflichtpraktika" in Paris zeige die belangte Behörde nicht "die Zwangsläufigkeit des Studiums in Krems" auf. Nicht jeder "Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen", führe "zu zwangsläufigen Kosten und somit außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 bei den Eltern".

Dem Argument mit der verspäteten Zusage aus Wien und der Unzumutbarkeit einer Nichtannahme der Zusage aus Krems bis über den Beginn des Studienjahrs hinaus sei entgegenzuhalten, "dass die Ausbildungsmöglichkeit am Wohnort jedenfalls objektiv vorhanden war und trotz der späteren Zusage hätte genutzt werden können".

Schließlich sei auch "ungeklärt" geblieben, ob Krems nicht gemäß § 2 Abs. 1 der zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ergangenen Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 i.d.G.F. im Einzugsbereich von Wien liege, "zumal es laut Fahrplanauskunft der ÖBB zwischen Wien (Heiligenstadt) und Krems an der Donau sowie zurück täglich mehrere Bahnverbindungen gibt, die weniger als 80 km umfassen und in weniger als einer Stunde - unter Ausschluss von Wartezeiten, Fußwegen sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort - bewältigt werden können".

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet. Die Mitbeteiligte hat sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 lauten:

"§ 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."

Die Absätze 4 und 5 konkretisieren die Voraussetzung der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch Regelungen über einen Selbstbehalt, von dem Abs. 6 bestimmte Aufwendungen - darunter die nach Abs. 8 und 9 - ausdrücklich ausnimmt.

Abs. 7 trifft Regelungen über Unterhaltsleistungen, die einen auf die Absätze 1 bis 6 gestützten Abzug ausschließen oder einschränken. Sie beziehen sich zum Teil auf "Kinder" (vgl. § 34 Abs. 7 Z 5), auf die die Legaldefinition des § 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988 nicht zutrifft, weil für sie weder ein Kinder- noch ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht.

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

"(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten 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."

Hiezu erging die in der Amtsbeschwerde zitierte, zuletzt mit der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 abgeänderte Verordnung, die u. a. regelt, wann Ausbildungsstätten nicht "im Einzugsbereich des Wohnortes" liegen.

§ 34 EStG 1972 enthielt keine dem § 34 Abs. 8 EStG 1988 entsprechende Bestimmung. Zur Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung hieß es - wie nunmehr auch in § 34 Abs. 3 EStG 1988 - in § 34 Abs. 3 EStG 1972, sie sei gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung "aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen" könne. Diese Voraussetzung war bei Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes auch dann nicht erfüllt, wenn die auswärtige Ausbildung "für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein" konnte, solange es sich um Aufwendungen handelte, die "Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihres Kindes neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung" auf sich nahmen (vgl. grundlegend das Erkenntnis vom 20. September 1983, 81/14/0181; restriktiv zur Annahme einer sittlichen Pflicht, auch wenn eine solche "empfunden" werde, das Erkenntnis vom 2. Mai 1991, 90/13/0294, und mit anderer Begründung das Erkenntnis vom 7. August 1992, 91/14/0120; zur Bedeutung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Eltern für den Unterhaltsanspruch und damit für die steuerliche Berücksichtigung der deshalb nicht "freiwillig" getragenen Kosten etwa das Erkenntnis vom 11. Mai 1993, 91/14/0054).

In der hg. Rechtsprechung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 wurde - beginnend mit dem Erkenntnis vom 7. August 2001, 97/14/0068, VwSlg 7640/F - an Judikatur zu § 34 Abs. 3 EStG 1972 angeknüpft und auch für den (bloßen) Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 die "Zwangsläufigkeit" im Sinne einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Berufsausbildung angesprochen (vgl. in diesem Sinn - den Anspruch auf den Pauschbetrag jeweils verneinend - vor allem noch das Erkenntnis vom 26. Mai 2004, 2000/14/0207, das auf die "Sittenordnung" Bezug nehmende Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2003/15/0058, VwSlg 7995/F, und das Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2008/15/0169, wonach die in § 34 Abs. 8 EStG 1988 enthaltene Ausnahme von Abs. 7 von einer "weiteren" Voraussetzung abhängt; zuletzt ohne fallbezogene Verneinung des Anspruchs die Erkenntnisse vom 22. November 2012, 2010/15/0069, und vom 25. April 2013, 2010/15/0099).

Durch das Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26, wurde dem § 34 EStG 1988 mit Wirksamkeit ab 2009 ein neuer Abs. 9 angefügt. Danach "gelten" Aufwendungen für die Betreuung von Kindern unter näher geregelten Voraussetzungen "als außergewöhnliche Belastung". Einem Verständnis als zusätzliche Voraussetzungen, neben denen auch diejenigen der Außergewöhnlichkeit (Abs. 2) und Zwangsläufigkeit (Abs. 3) erfüllt sein müssten, sind diese Voraussetzungen nicht zugänglich. Es handelt sich insoweit um eine Fiktion (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 88; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 9 (November 2010), Tz 4.2).

Für ein gleichartiges Verständnis des Abs. 8 hätte schon bisher gesprochen, dass die dort normierte Voraussetzung - Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Einzugsbereich des Wohnortes - im Anschluss an eine vorgeschaltete Prüfung der "Zwangsläufigkeit" der auswärtigen Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 1 zweiter Satz i.V.m. Abs. 3 EStG 1988 ohne eigenständige Bedeutung wäre. Seit der Anfügung des im wesentlichen Punkt ("gelten als") gleich formulierten Abs. 9 widerspräche eine solche Kumulierung von Voraussetzungen in Bezug auf Abs. 8 aber auch der Systematik der Regelung, weshalb sich ein solches Verständnis jedenfalls im zeitlichen Anwendungsbereich der auf diese Weise ergänzten Bestimmung - und damit auch für den beschwerdegegenständlichen, erstmals in diesem Anwendungsbereich liegenden Fall - nicht mehr gut vertreten lässt. Zu den Voraussetzungen für den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gehört es im vorliegenden Fall daher nicht, dass sich der Steuerpflichtige, wie dies nach § 34 EStG 1972 erforderlich war und nach § 34 Abs. 1 zweiter Satz i.V.m. Abs. 3 EStG 1988 erforderlich wäre, den Aufwendungen "aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann" (vgl. ansatzweise im Sinne der hier vertretenen Auffassung schon das Erkenntnis vom 25. September 2002, 98/13/0167, VwSlg 7747/F; zur Rechtslage seit Anfügung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke (Hrsg.), MSA EStG 14. Erg.-Lfg. § 34 Anm. 57a; U. Fellner in UFS-Journal, Mai 2012, 174).

Die Prüfung beschränkt sich in diesem Punkt auf den in § 34 Abs. 8 EStG 1988 verselbständigten Teilaspekt der als solcher nicht erforderlichen Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988, nämlich das Fehlen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Einzugsbereich des Wohnortes, ohne dass das Erfordernis einer daraus resultierenden rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Ausbildung gesondert zu prüfen wäre. Im Überschneidungsbereich des Bestehens einer solchen Pflicht ist die Regelung, wie schon in der bisherigen Judikatur hervorgehoben, dessen ungeachtet auch eine Ausnahme von den in § 34 Abs. 7 EStG 1988 für Unterhaltsleistungen normierten Einschränkungen, was in Verbindung mit der in ihr - anders als in § 34 Abs. 9 EStG 1988 - fehlenden Bezugnahme auf § 106 EStG 1988 auch weiterhin dafür spricht, unter "Kindern" im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht nur solche im Sinne des § 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988, sondern solche im Sinne des § 34 Abs. 7 EStG 1988 zu verstehen (vgl. insoweit Fuchs, a.a.O., § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Seite 3 (2003)).

Die Amtsbeschwerde kann insoweit, als sie allgemein das Fehlen der "Zwangsläufigkeit des Studiums in Krems" geltend macht, nach dem Gesagten nicht erfolgreich sein. Was die Argumentation mit dem hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2008/15/0169, anlangt, so wurde darin an nicht tragender Stelle - es handelte sich um eine Neuerung - angemerkt, die "Frage der Fremdsprachenausbildung" betreffe "nicht den Kernbereich" des zu beurteilenden Jusstudiums. Inwieweit diese nicht tragende Aussage damit zusammenhing, dass dieses Erkenntnis noch auf der Grundlage des Verständnisses der in § 34 Abs. 8 EStG 1988 normierten Voraussetzung als einer "weiteren" Voraussetzung und unter Hinweis auf Vorjudikatur erging, die auf Erkenntnisse zum

EStG 1972 verwies, kann für den vorliegenden Fall dahinstehen. Die belangte Behörde hat den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nämlich auch deshalb zuerkannt, weil die Tochter der Mitbeteiligten vor Beginn des Studienjahres nur zum Studium in Krems zugelassen worden war. Dass eine Ausbildungsmöglichkeit am Wohnort "objektiv vorhanden" sei, kann der Zuerkennung des Pauschbetrages nicht entgegen stehen, wenn sich die Zulassung zu dieser Ausbildung nicht rechtzeitig erwirken ließ. Dem Argument der belangten Behörde, ein Verzicht auf das Studium in Krems in der Hoffnung auf eine nachträgliche Zusage aus Wien sei der Tochter der Mitbeteiligten nicht zumutbar gewesen, tritt die Beschwerde nur mit der pauschalen, die Frage der Zumutbarkeit ausklammernden Behauptung entgegen, die "objektiv vorhandene" Ausbildung in Wien "hätte genützt werden können". Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, der solcherart auch zu Recht das Vorliegen einer "entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit" im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 verneinte, wird damit nicht aufgezeigt.

Davon abgesehen stellte das Finanzamt in seiner Stellungnahme zum ergänzenden Vorbringen der Mitbeteiligten nur die Notwendigkeit des Auslandssemesters in Paris im Rahmen der Ausbildung in Krems in Frage, ein Standpunkt, den die Beschwerde nicht mehr verfolgt. Das Vorhandensein einer im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechenden" Ausbildungsmöglichkeit in Wien statt in Krems wurde nicht geltend gemacht, was den schon behandelten Argumenten der Amtsbeschwerde zusätzlich entgegenzuhalten ist. Vom Finanzamt wurde aber auch nicht eingewendet, die Fahrtzeit von Wien nach Krems betrage (gemeint: weil die Züge in Heiligenstadt noch einmal halten) nicht mehr als eine Stunde, sodass Krems - trotz Nichterwähnung von Wien in § 3 und Krems in § 1 der zu § 26 Abs. 3 StudFG 1992 ergangenen Verordnungen BGBl. Nr. 608/1993 und Nr. 605/1993 - im Einzugsbereich von Wien liege. Die in diese Richtung gehenden Behauptungen in der Amtsbeschwerde sind unzulässige Neuerungen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Juni 2013