

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 6. April 2018 gegen den Bescheid des *****FA***** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 16. März 2018, Steuernummer *****BF1StNr1*****, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2017 wird wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 15. Mai 2018 mit 2.889,- Euro festgesetzt.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer *****Bf1***** (im Folgenden: Bf) war im Streitjahr 2017 mit seiner Familie in der Ortschaft *****1***** der Gemeinde *****2***** wohnhaft. Seine Tochter *****3*****, geb *****4***2005**, besuchte im Schuljahr 2017/18 die 2. Klasse der Unterstufe des **BG/BRG ***5*****.

Am (damaligen) Wohnort des Bf gibt es mit der Neuen Mittelschule (im Folgenden: „**NMS**“) *****6***** (nunmehr „**MS ***6*****“) eine Ausbildungsmöglichkeit, die sich 5,6 Straßen-km (ca 22 Minuten von Haus zu Haus mit der Direktverbindung Regionalbus Nr *****7*****) entfernt in der Ortschaft *****8***** der Nachbargemeinde des Wohnortes der Familie des Bf, nämlich *****9*****, befindet.

Der Bf beantragte in seiner am **28.2.2018** elektronisch via FinanzOnline (im Folgenden FON) eingereichten **Est-Erklärung** für das Jahr **2017** die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs 8 EStG zur Abgeltung der Mehraufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung für seine Tochter *****10*****.

Mit **Est-Bescheid 2017** vom **16.3.2018** wurde der Pauschbetrag für 12 Monate antragsgemäß ohne weitere Überprüfung berücksichtigt.

Am **6.4.2018** erhob der Bf gegen den Bescheid vom 16.3.2018 **Beschwerde**. Begründend führte dieser aus, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen sei. Im Zuge der Beschwerdebearbeitung überprüfte das Finanzamt auch das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs 8 EStG.

Mit **Ergänzungsersuchen** vom **19.4.2018** forderte die belangte Behörde den Bf auf, die Beweggründe für den Besuch der AHS in *****5***** darzulegen.

Der Bf legte mit **Eingabe** vom **4.5.2018** die Schulbesuchsbestätigung des BG *****5***** für seine Tochter vor. Gründe für den auswärtigen Schulbesuch brachte er hingegen nicht vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **15.5.2018** berücksichtigte das Finanzamt den Alleinverdienerabsetzbetrag wie in der Beschwerde beantragt. Der **Pauschbetrag** für die auswärtige Berufsausbildung für die Tochter *****10***** wurde hingegen **nicht berücksichtigt**. In der Begründung führte das Finanzamt – auf das Wesentliche zusammengefasst – aus, dass laut § 34 Abs 8 EStG für die Beurteilung des Vorliegens einer **gleichartigen Ausbildungsmöglichkeit** primär auf die Lehrinhalte und den Ausbildungsabschluss abzustellen sei. Bei AHS-Unterstufen und der NMS seien die Lehrinhalte gleich und erreichten bzw erhielten die Schüler bei erfolgreichem Abschluss die gleichen Lehrziele und Berechtigungen. Da die durch den Besuch der AHS-Unterstufe in *****5***** erworbenen Fähigkeiten und Berechtigungen grundsätzlich auch an einer NMS erworben werden könnten, handle es sich um keinen Schultyp, der nicht auch im Einzugsbereich des Wohnortes in Form einer NMS vorhanden wäre. Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines entsprechenden Steuerfreibetrages lägen daher nicht vor.

Im **Vorlageantrag** vom **6.6.2018** argumentierte der Bf, dass seine Tochter mit dem Bus ins Gymnasium fahre und täglich 1,5 h hin und 1,5 h retour unterwegs sei. Sie habe 2017 den Skizweig besucht und sich auf die Fremdsprache Spanisch spezialisiert. All dies sei in der NMS nicht möglich und in keinsten Weise mit der Ausbildung vergleichbar. Der Bf führte aus, dass er seine Tochter „nicht zum Spaß“ täglich drei h in den Schulbus setze, wenn eine gleichwertige Ausbildung in der Nachbargemeinde möglich wäre. Die Schulausbildung des Gymnasiums und der NMS seien nicht gleichzusetzen.

Mit **Vorhalt** vom **8.9.2021** forderte das Bundesfinanzgericht (im Folgenden BFG) den Bf auf, folgende Fragen innerhalb von vier Wochen ab dessen Zustellung zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1. *„Den vom Finanzamt vorgelegten Akten ist nicht zu entnehmen, dass Sie bislang Unterlagen vorgelegt hätten, welche konkreten Mehraufwendungen Ihnen im Seite 2 von 3 Streitjahr 2017 entstanden sind. Diese wären dem Bundesfinanzgericht vorzulegen bzw nachzuweisen.*
2. *Deswegen werden Sie aufgefordert, dem Bundesfinanzgericht durch unbedenkliche Urkunden nachzuweisen, dass der Besuch des Gymnasiums in mit dem Skizweig, den Ihre Tochter damals besuchte sowie mit der Spezialisierung in der zweiten lebenden Fremdsprache Spanisch, als Zusatzqualifikationen zu qualifizieren sind und somit als eine vom Besuch einer (N)MS zu unterscheidende Ausbildungsmöglichkeit zu beurteilen ist. Stellen die erwähnten Ausbildungen bzw Spezialisierungen, die Ihre Tochter 2017 im BG/BRG besuchte, zusätzlich zum Ausbildungsziel (Aufsteigen in die AHS-Oberstufe, dann Matura, etc) auf den Erwerb von Qualifikationen insb im Bereich des beruflich auszuübenden Spitzensportes (zB Zusatzausbildung zum Sportlehrwart, Skibegleitlehrer etc) ab?*
3. *Haben der Besuch des Skizweiges sowie die Spezialisierung auf die Fremdsprache Spanisch für ihre Tochter eine über- oder untergeordnete Bedeutung für ihren weiteren Ausbildungsabschluss?*
4. *Zielt der Besuch der AHS in auf eine Berufsausübung in den genannten Schwerpunktbereichen Skilauf und Fremdsprachen ab?*
5. *Wie lange (Anzahl an Schuljahren) hat Ihre Tochter den Skizweig sowie die Spezialisierung Spanisch besucht?*
6. *Mit welcher Intensität hat Ihre Tochter die Aktivitäten Skilauf und Spanisch pro Woche betrieben, deretwegen man davon sprechen könnte, dass Ihre Tochter neben ihrer Berufsausbildung durch die AHS noch eine weitere Berufsausbildung erhält, für die im Einzugsbereich Ihres Wohnortes keine Ausbildungsmöglichkeit bestand (vgl dazu VwGH 19.3.1998, 95/15/0047)?“*

Der Vorhalt vom 8.9.2021 wurde dem Bf an die Adresse *****11*****, per RSb zugestellt und laut Rückschein am 9.9.2021 übernommen.

Bis dato erfolgte jedoch seitens des Bf **keine Beantwortung** des ggst Vorhalts.

Die Tochter des Bf hat sich für die sportliche Interessensförderung mit dem Zweig „**Alpiner Skilauf**“ entschieden. Wie der Stundentafel der Unterstufe des Gymnasiums (Sprachenzweig) entnommen werden kann, hat *****10***** im Rahmen der sportlichen Interessensförderung in den ersten zwei Klassen **eine Zusatzstunde Sport** (in der 1. Klasse 5 Stunden statt 4 Stunden bzw in der 2. Klasse 4 Stunden statt 3 Stunden). Gleichzeitig hat sie in der 1. Klasse nur 2 Stunden Musikerziehung (statt 3 Stunden) und in der 2. Klasse 1 Stunde Bildnerische Erziehung (statt 1 Stunde). Die Aufnahme ins Unterstufengymnasium erfordert offensichtlich weder einen sportlichen Eignungstest noch eine sportmedizinische Untersuchung (*****12*****12*****, Abfrage am 25.1.2022).

Die **Förderung** der 1. und 2. Klasse (musisch-kreativ, sportlich bzw sprachlich) wird offensichtlich in der **3. und 4. Klasse nicht** (im gleichen Maß) **fortgesetzt**. Zumindest gibt es laut Stundentafel der Unterstufe keine Unterschiede bei den Wochenstunden für Bewegung und Sport, Deutsch, Musikerziehung, Bildnerische Erziehung wie es für die 1. und 2. Klasse der Fall ist.

Für die Tochter des Bf bedeutet das, dass sie **wie jeder andere** Schüler der Unterstufe (Sprachenzweig bzw Realzweig) in der 3. und 4. Klasse 3 Stunden pro Woche an Unterricht im Fach „Bewegung und Sport“ hat. Auf der Homepage des Gymnasiums wird zur sportlichen Begabtenförderung angegeben, dass in der 3. und 4. Klasse der Sport verstärkt als **unverbindliche Übung** angeboten wird. Daraus kann nach Ansicht des BFG geschlossen werden, dass der gewählte Schwerpunktbereich „Alpiner Skilauf“ von **untergeordneter Bedeutung** für den weiteren Ausbildungsabschluss ist. Auch an einer NMS gibt es Schwerpunktbereiche in Analogie zu den Unterstufenformen an der AHS (vgl Lehrplan der NMS, Erster Teil, Allgemeines Bildungsziel, Ziffer 2, Gesetzlicher Auftrag, BGBl II 2012/185). Bspw haben Schüler der Sportmittelschule Feldbach 4 bzw 2 Stunden Sport zusätzlich (und nicht im Austausch mit anderen Unterrichtsstunden) zu den normalen Wochenstunden. In diesen Zusatzstunden üben die Schüler die gewählte Sportart wie Fußball, Badminton, Tennis, etc aus und nehmen immer wieder an Wettkämpfen teil.

Auf der Homepage des BMBWF zur **Ausbildung** in der **AHS** wird weiters ausgeführt: „Der Übertritt in eine AHS-Langform aus Hauptschule, NMS und Polytechnischer Schule“ ist möglich (<https://www.bmbwf.gv.at/Themen/schule/schulsystem/sa/ms.html>, Abfrage am 25.1.2022). Die **NMS** hatte die **Aufgabe**, die Schüler für den Übertritt in mittlere oder in höhere Schulen zu befähigen und auf das Berufsleben vorzubereiten (Zum gesetzlichen Auftrag siehe Lehrplan der NMS, Erster Teil, Allgemeines Bildungsziel, Ziffer 2, BGBl II 2012/185). Der Abschluss einer NMS **berechtigt** wie der Abschluss einer AHS (unabhängig von den gewählten Bildungsschwerpunkten) zum **Aufstieg** in weitere allgemeinbildende höhere bzw berufsbildende Schulen. So ist auch der Besuch der **Unterstufe des Gymnasiums** *****5*** nicht Voraussetzung** für den Besuch der dortigen Oberstufe. Wie der Homepage des Gymnasiums *****5***** zu entnehmen ist, genügt für den Besuch der **Oberstufe** ein positiver **Abschluss** der

vertiefenden Allgemeinbildung in einer **NMS**. Will man das Sport-Oberstufenrealgymnasium ***5*** besuchen, sind sowohl für Abgänger der (Sport-) Mittelschulen als auch für Abgänger der AHS-Unterstufe zusätzlich ein motorischer Geschicklichkeitstest, eine sportmedizinische Untersuchung, ein spartenspezifischer Eignungstest und ein kurzes Motivationsschreiben erforderlich. Der Sprachenzweig in der Oberstufe des Gymnasiums ***5*** ist grundsätzlich eine Fortsetzung des Sprachenzweigs der Unterstufe. Aber auch Abgänger der NMS können den Sprachenzweig der Oberstufe nach Ablage einer Prüfung aus dieser Fremdsprache besuchen (vgl das vom Finanzamt vorgelegte Mail von Herrn Mag. ***13*** vom 24.04.2019).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang beschrieben aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

Da sich der Bf nicht zur erwähnten Ausbildungsmöglichkeit geäußert hat, war das BFG auf die im Internet frei zugänglichen Regelungen angewiesen.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) idF BGBl I 2012/112 lautet auszugsweise:

„Außergewöhnliche Belastung

§ 34. [...]

(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.“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist strittig, ob Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes (hier: für die Tochter ***10*** des Bf) außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind.

Hinsichtlich des **Alleinverdienerabsetzbetrages** kann der Aktenlage entsprechend gefolgt werden und ist darauf nicht mehr näher einzugehen.

Streitpunkt des Rechtsmittelverfahrens ist ausschließlich die Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten, das heißt zwangsläufig ist, weil im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Kann von einer Vergleichbarkeit der Ausbildung zwischen dem Gymnasium ***5*** und einer NMS im Einzugsbereich des Wohnortes (***6***) ausgegangen werden?

Bei der **Auslegung** des Gesetzesbegriffes „**entsprechende Ausbildungsmöglichkeit**“ des § 34 Abs 8 EStG ist auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die **Vergleichbarkeit** der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen. Die Formulierung „entsprechende“ ist sohin nicht im Sinne von „gleich“, sondern von „**gleichwertig**“ zu verstehen (VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058). Unterschiedliche Unterrichtsmethodik und spezielle Zielsetzung genügen nicht (*Jakom*, EStG § 34 Rz 81). Es genügt, dass am Wohnort eine vergleichbare Schule mit gleichen Ausbildungszielen vorhanden ist (*Doralt*, EStG § 34 Tz 76).

Die **Prüfung** der Voraussetzungen für den Pauschbetrag nach § 34 Abs 8 EStG beschränkt sich seit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 26.6.2013, 2012/13/0076, auf das **Fehlen** einer „**entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit**“ im Einzugsgebiet des Wohnortes, ohne dass das Erfordernis eine daraus resultierenden rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Ausbildung gesondert zu prüfen wäre.

Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch entstanden sind, gelten dann nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs 8 EStG, wenn dieser bei **gleichen Bildungschancen** und gleichen **Berufsaussichten** auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule absolviert werden kann (vgl dazu VwGH 31.3.1987, 86/14/0137). In Fällen, in denen es eine öffentliche Schule am Wohnort des Steuerpflichtigen gibt, müssen **besondere Gründe** einen auswärtigen Schulbesuch als geboten erscheinen lassen (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069, Golf HAK Stegersbach; 11.5.1993, 91/14/0085, Schihandelsschule Stams; UFS 1.3.2013, RV/0882-L/11, Nordisches, Ausbildungszentrum Eisenerz).

Von einer auswärtigen Berufsausbildung iSd § 34 Abs 8 EStG ist ferner dann auszugehen, wenn damit das **besondere Interesse** des Kindes speziell **gefördert** wird und aufgrund der begleitenden Umstände ein Abzielen auf eine **Berufsausübung** in diesem **Schwerpunktbereich offenkundig** ist (vgl dazu nur VwGH 22.11.2021, 2010/15/0069; 11.5.1993, 91/14/0085; UFS 1.3.2013, RV/0882-L/11).

Das damalige Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur (BMUKK, nunmehr Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung – kurz BMBWF) sieht die Ausbildung an einer **Unterstufe** der **AHS** jener an einer **Hauptschule** iSd § 34 Abs 8 EStG **entsprechend**, da mit dem Besuch der Hauptschule in der **1. Leistungsgruppe** dieselben Berechtigungen wie mit dem Besuch der AHS-Unterstufe verbunden sind. Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates (UFS, nunmehr BFG) entspricht etwa auch eine Kooperative Mittelschule iSd § 34 Abs 8 EStG einer Hauptschule oder einer AHS (UFS Wien 30.9.2011, RV/3014-W/09, unter Verweis auf eine Anfragebeantwortung BMUKK 1.8.2011, BMUKK-13.260/0004-III/3/2011, ebenso UFS Wien 23.1.2013, RV/3157-W/10; UFS Wien 23.1.2013, RV/3158-W/10). **Gleiches gilt** für die die Hauptschule ersetzende **NMS** bzw für die diese wiederum 2020 ersetzende **MS** (§§ 21a ff SchulorganisationsG – SchUG; *Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 34, FN 63).

Darüber hinaus ist der zusätzliche Besuch eines **Sportzweiges** sowie eines vertiefenden Fremdsprachenunterrichts **neben** dem eigentlichen **Schulbesuch nur dann** Berufsausbildung, wenn dies konkret – aufgrund entsprechenden Interesses bzw Talentes des Kindes – der **Vorbereitung** auf eine **zukünftige Berufslaufbahn** (Berufssportler etc) dient (vgl VwGH 19.3.1998, 95/15/0047).

Der **UFS** hat in seiner Entscheidung vom 30.09.2011, RV/3014-W/09, ausgeführt, dass mit dem Besuch der **NMS** in der **1. Leistungsgruppe** die **gleichen Berechtigungen** auch hinsichtlich Berufsausbildung verbunden sind wie mit dem Besuch einer **AHS-Unterstufe**.

Wie sachverhaltsmäßig erhoben wurde, bietet das **Gymnasium ***5*** keine Berufsausbildung** wie zB die Schihandelsschule Stams. Die im VwGH-Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058, verlangten **besonderen Gründe** bzw **Umstände**, die einen auswärtigen Schulbesuch als geboten erscheinen lassen, wie sie etwa in der VwGH-Entscheidung vom 11.5.1993, 91/14/0085, betreffend die Aufwendungen für den Besuch einer Schihandelsschule in Stams zu Grunde lagen, wurden vom Bf nicht vorgebracht und sind auch **nicht ersichtlich**.

Die Beschwerde zeigt zudem keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür auf, dass die *****10***** zuteil gewordene und mit Ausgaben für den Bf verbundene Förderung von *****10***** auf dem Gebiet des Skilaufes bzw in den Fremdsprachen liegenden **Interesses** schon im Streitjahr 2017 eine **Intensität** erreicht hätte, deretwegen davon gesprochen werden könnte, dass *****10***** neben ihrer Berufsausbildung durch die Schule noch eine **weitere Berufsausbildung** erhielt, für

die im Einzugsbereich des Wohnortes keine Ausbildungsmöglichkeit bestand. Das BFG übersieht nicht, dass der Besuch des Gymnasiums ***5*** den Neigungen von ***10*** entgegen kommt, doch ist im konkreten Fall eine steuerliche Abzugsfähigkeit nicht gegeben.

Detaillierte Fragestellungen dahingehend im **Vorhalt** des BFG vom **8.9.2021** blieben vom Bf gänzlich **unbeantwortet**, insb vor dem Hintergrund, dass dem Vorbringen des Bf nicht zu entnehmen ist, dass **ihm persönlich** aufgrund der auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter Mehraufwendungen entstanden sind. Nach der Judikatur des VwGH ist der **Pauschbetrag** nämlich nicht schon aufgrund der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes zu gewähren. Es müssen durch die Ausbildung auch **Mehraufwendungen** entstehen (VwGH 14.1.2003, 97/14/0055). Die Pauschalierung der Mehraufwendungen der Höhe nach enthebt nämlich das Finanzamt bzw das BFG nicht von der Prüfung der Frage, ob entsprechende Mehraufwendungen überhaupt (dem Grunde nach) erwachsen (vgl VwGH 14.1.2003, 97/14/0055).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil 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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig, da das BFG mit der ggst Entscheidung in der Frage, ob 1. eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist, weil im Einzugsbereich des Wohnortes des Bf keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht sowie, ob 2. von einer Vergleichbarkeit der Ausbildung zwischen dem (auswärtigen) Gymnasium und einer (N)MS, die im Einzugsbereich des Wohnortes des Bf liegt, der dargestellten Judikatur des VwGH folgt (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0069; 26.5.2004, 2000/14/0207; 19.3.1998, 95/15/0047; 11.5.1993, 91/14/0085). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt in casu somit nicht vor.

Graz, am 7. Februar 2022