



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E W, Adresse, vom 4. März 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 11. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung** 2007 vom 27. Dezember 2012 bzw. in der Erklärung für 2008 vom 31. Jänner 2013 u.a. für den Zeitraum September bis Dezember 2007 und Jänner bis Dezember 2008 die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung für seinen Sohn M am Militärrealgymnasium an der Theresianischen Militärakademie als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

In den **Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008** vom 11. Februar 2013 wurden die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung vom Finanzamt mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nicht als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit sei im gegebenen Fall vorhanden, sodass die geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen seien.

Mit Schriftsatz vom 1. März 2013 erhob der Abgabepflichtige gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 Berufung, in welcher er die

Berücksichtigung von Aufwendungen für die Berufsausbildung seines Sohnes M am Militärgymnasium in Wiener Neustadt (für 5 Monate 2007 und 12 Monate für 2008) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 begehrte. Zum Beweis dafür lagen folgende Unterlagen der Berufung bei:

Jahreszeugnisse für W M für die Schuljahre 2007/2008 und 2008/2009 des „Bundesoberstufenrealgymnasium und Bundesrealgymnasium für Berufstätige an der Theresianischen Militärakademie“

Internatszeugnis für das das Schuljahr 2007/2008

Informationsbroschüren der Theresianischen Militärakademie „Soldat und Matura“ sowie „Militärrealgymnasium“; Informationsmaterial bezüglich „Aufnahmeunterlagen“ für das Militärrealgymnasium.

Das Finanzamt wies mit **Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2013** die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 als unbegründet ab und begründete dies folgendermaßen:

„Das Militärgymnasium ist ein Bundesoberstufenrealgymnasium mit militärisch geführtem Internat und bietet die gleichen Bildungschancen und Berufsaussichten wie alle anderen Realgymnasien im Nahbereich Ihres Wohnortes. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es die Sittenordnung nicht gebietet, Kindern den Besuch einer Privatschule zu finanzieren, wenn unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Besuch einer öffentlichen Schule mit vergleichbaren Lehrziel, wenn auch mit anderen Unterrichtsmethoden möglich ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058 mit weiteren Nachweisen). Der VwGH hat zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen eines gleichwertigen Schulabschlusses (Matura bzw. Reifeprüfung) selbst bei unterschiedlicher Unterrichtsmethodik und speziellen Zielsetzungen nicht der Besuch einer öffentlichen Schule als nicht entsprechende Ausbildungsmöglichkeit beurteilt werden kann. Es liegt somit keine begünstigte Berufsausbildung eines Kindes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 vor.“

Mit **Vorlageantrag vom 2. Mai 2013** stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend führte er ergänzend aus:

„Zwei Zeugnisse: Eines für die Schule und eines für militärische Ausbildung. Ausbildungsziel ist Soldat und Matura. Persönlichkeitsbildung nach Charismen ist eine Einheit in jedem Menschen. Ohne diese Motivation fährt kein Mensch (Jugendlicher) pro Wochenende fast 600

Kilometer mit dem Zug, wenn gleiches in der nahen Umgebung möglich wäre. Meine sehr umfangreichen und genauen Beilagen der ersten Berufung wurden vermutlich zu wenig beachtet.“

Mit **Vorlagebericht vom 19. Juni 2013** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzung 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 Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (BGBl 1993/818).

Nach Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Abs. 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 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 in den Streitjahren 2007 und 2008 durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Dieser Pauschbetrag soll höhere Unterbringungs- oder höhere Fahrtkosten abdecken.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 nicht von der Prüfung der Frage enthebt, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist. (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).

Bei Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der Rechtsprechung des VwGH auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt.

Dies gilt nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. Die Formulierung "entsprechende" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen (vgl. Erk. des VwGH vom 22.12.2004, 2003/15/0058 mit weiteren Nachweisen).

In der Schulnachricht der vom Sohn des Berufungswerbers besuchten 9. bzw. 10. Schulstufe wird als Schulform "Oberstufenrealgymnasium mit Darst. Geometrie oder erg. Unterricht in Biologie und Umweltkunde, Physik und Chemie, mit autonomer Studentafel ohne speziellen Schwerpunkt), 5. – 8. Klasse" angegeben. An Pflichtgegenständen sind darin genannt: Religion, Deutsch, Englisch (Erste lebende Fremdspr.) Französisch (Zweite Leb. Fremdspr.), Geschichte und Sozialkunde/Politische Bildung, Geographie und Wirtschaftskunde, Mathematik, Biologie und Umweltkunde, Informatik, Musikerziehung, Bildnerische Erziehung, Bewegung und Sport. Freigegegenstände: Frspr. Konversation: Englisch. Unverbindliche Übungen: Spielmusik.

Der Berufung beigelegt wurde eine Information über das Militärgymnasium mit nachstehendem Inhalt:

"Das Militärgymnasium

Von der Gründung bis heute

An der Theresianischen Militärakademie in Wiener Neustadt gibt es zwei Formen einer allgemein bildenden höheren Schule. Das Bundesgymnasium für Berufstätige (BRGfB) wurde 1959 gegründet und ermöglicht befähigten und qualifizierten Soldaten die Ablegung der Reifeprüfung als schulische Voraussetzung zur Offiziersausbildung. Im Jahre 1965 wurde das Militärgymnasium (MilRG) gegründet. Heute ist es ein Oberstufenrealgymnasium mit ergänzendem Unterricht aus Biologie und Umweltkunde, Physik sowie Chemie in Verbindung mit einem militärisch geführten Internat. Österreichische Staatsbürger können sich nach der achten Schulstufe um eine Aufnahme bewerben. Die Zöglinge werden in einer aufeinander abgestimmten Schul- und Internatserziehung zur Reifeprüfung einer allgemein bildenden höheren Schule geführt. Die Heranbildung von Anwärtern für die Ausbildung zum Offizier wird speziell gefördert. Der Name "Militärgymnasium" steht für die gemeinsame Ausbildung und Erziehung in einer Schule, verbunden mit einem militärisch geführten Internat. Die Aufnahme von Schülern erfolgt nur in das Vollinternat. Seit dem Schuljahr 1999/2000 wurden auch Mädchen (nur Halbinternat) aufgenommen. Ab dem Schuljahr 2002/03 erfolgt die Aufnahme

von Mädchen auch in das Vollinternat. Die Aufnahme weiblicher Zöglinge in das Halbinternat ist in Absprache mit dem Kommando Schulbataillon möglich. Die Zöglinge am Militärgymnasium setzen die lange Tradition der österreichischen Militärschulen fort. Sie werden auf ihre zukünftige Qualifikation vorbereitet, um einmal als Berufsoffizier bzw. als Milizoffizier Verantwortung übernehmen zu können.

Die beiden Schulformen sind Bundesschulen und einmalig in der österreichischen Bildungslandschaft. Die Vermittlung von gediegenem Wissen als Voraussetzung für die weitere Ausbildung, eine besondere Erziehung im Sinne der in der österreichischen Bundesverfassung festgelegten umfassenden Landesverteidigung sowie die Förderung insbesondere im militärspportlichen Bereich sind als Schwerpunkte des Unterrichts und der Erziehung zu sehen. Das Bundesministerium für Landesverteidigung ist Schulerhalter, die Schulaufsicht wird vom Landesschulrat für Niederösterreich, der für das Bundesland Niederösterreich zuständigen Schulbehörde, wahrgenommen. Da zwei Bundesministerien zuständig sind, ergibt sich auch ein "paralleler Aufbau" in der militärischen und schulischen Organisation. Auf militärischer Seite geht die Führungslinie vom Bundesministerium für Landesverteidigung über das Kommando der Theresianischen Militärakademie zum Kommando Schulbataillon. Das BRgFB bildet die A-Kompanie, das MilRG die B-Kompanie. Auf schulischer Seite beginnt die Führungslinie beim zuständigen Bundesministerium und geht weiter über den Landesschulrat für Niederösterreich bis zur Direktion."

Aus den vorgelegten Broschüren geht weiters hervor, dass das Militärrealgymnasium „eine besondere Schule mit einem besonderen Internat zur Förderung des Offiziersnachwuchses sei“. Die Aufnahme erfolge nur gemeinsam in Internat und Schule, daher müssten sowohl die Aufnahmebedingungen für das Internat als auch für die Schule erfüllt werden. Das Militärrealgymnasium sei eine allgemein bildende höhere Schule mit einem militärisch geführten Internat und vermittle zusätzlich zur Allgemeinbildung eine berufsorientierte Ausbildung in Internat und Schule. Im Internat werde eine vormilitärische Ausbildung (Grundlegende Verhaltensweisen eines militärischen Uniformträgers erlernen und anwenden, selbstständiges Arbeiten in verschiedenen Funktionen, Exerzierdienst) vermittelt.

In der Theorie werden wehrpolitische Information und die Gliederung und Aufgaben der verschiedenen Waffengattungen weitergegeben. In der Praxis werde Fernmeldedienst, Geländekunde, Kartenkunde und Orientieren, Leben im Felde, Selbst- und Kameradenhilfe, Truppenbesuche, Abschlussmarsch unterrichtet. Als gemeinsame Aktivitäten (Schule und Internat) werden die Durchführung von Exkursionen und Lehrausgängen zur Ergänzung des lehrplanmäßigen Unterrichts und die Durchführung von militärischen Exkursionen im Rahmen der Ausbildung im Internat, gemeinsame Veranstaltungen im Rahmen des Schulunterrichtes

und der Ausbildung im Internat und der Besuch und das Mitwirken bei militärischen Veranstaltungen genannt.

Gefördert werde die Heranbildung von Anwärtern für die Ausbildung zum Offizier. Der Name Militärrealgymnasium stehe für die gemeinsame Ausbildung und Erziehung in einer Schule, verbunden mit einem militärisch geführten Internat. Die Aufnahme von Schülern erfolge nur in das Vollinternat. Ab dem Schuljahr 2002/03 werden auch weibliche Zöglinge in das Vollinternat aufgenommen. Die Zöglinge am Militärrealgymnasium würden die lange Tradition der österreichischen Militärschulen fortsetzen. Sie würden auf ihre zukünftige Qualifikation vorbereitet werden, um einmal als Berufsoffizier bzw. als Milizoffizier Verantwortung übernehmen zu können. Die beiden Schulformen seien Bundesschulen und einmalig in der österreichischen Bildungslandschaft. Der Austritt aus der Schule gelte gleichzeitig auch als Abmeldung vom Internat. Der Austritt aus dem Internat gelte gleichzeitig auch als Abmeldung von der Schule.

Werde ein Zögling aus dem Internat ausgeschlossen, so gelte dies auch als Abmeldung von der Schule.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es die Sittenordnung nicht gebietet, Kindern den Besuch einer Privatschule zu finanzieren, wenn unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Besuch einer öffentlichen Schule mit vergleichbarem Lehrziel, wenn auch mit anderen Unterrichtsmethoden möglich ist (vgl. VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058 mit weiteren Nachweisen).

Das den angefochtenen Bescheid erlassende Finanzamt hat in seiner Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargelegt, dass das Militärrealgymnasium die gleichen Bildungschancen wie alle anderen Realgymnasien im Nahebereich Ihres Wohnortes bietet.

Durch eine Internetrecherche ist zu ersehen, dass in G im BORG G (welches im Übrigen lt. Aktenlage von Ihrem Sohn M ab dem Schuljahr 2010/2011 besucht wird) ein vergleichbares Realgymnasium mit Naturwissenschaftlichem Schultyp mit besonderem Schwergewicht auf Chemie, Physik und Biologie angeboten wird. Ein Vergleich der Stundentafeln zeigt im Wesentlichen im BORG G idente Unterrichtsgegenstände und eine gleich hohe Anzahl der Unterrichtsstunden an. Dies lässt den Schluss zu, dass es sich in beiden Schulen um den gleichen Schultyp handelt. Nach Doralt, Kommentar zum EStG, Tz. 75 zu § 34, genügt es, dass am Wohnort eine vergleichbare Schule mit gleichen Ausbildungszielen vorhanden ist; ein Gymnasium ist demnach mit einem Realgymnasium vergleichbar. Umso mehr muss es genügen, wenn in nächster Nähe des Wohnortes des Berufungswerbers am BORG G der

gleiche vom Sohn des Berufungswerbers in Wiener Neustadt besuchte Schultyp angeboten wird. Der Berufungswerber hat nämlich nicht in Abrede gestellt, dass auch bei der von seinem Sohn besuchten Schule das formale Ausbildungsziel im Absolvieren der Matura besteht. Auch der VwGH hat im Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058, zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen eines gleichwertigen Schulabschlusses (Matura bzw. Reifeprüfung) selbst bei "unterschiedlicher Unterrichtsmethodik" und "speziellen Zielsetzungen" nicht der Besuch einer öffentlichen Schule als "nicht entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" beurteilt werden kann.

Dem Einwand des Berufungswerbers dahingehend, das Militärrealgymnasium in Wiener Neustadt in Österreich sei einzigartig und bilde eine Einheit aus Schule und Internat, ist entgegen zu halten, dass es sich bei den während des Internataufenthaltes vermittelten Wissensgebieten nicht um Ausbildungsziele zur Erlangung der Matura und damit einer Berufsausbildung handelt. Zumindest sind die außerhalb des Schulbesuches vermittelten Wissensgebiete nicht von so wesentlicher Bedeutung, dass sie für den eventuell an das Militärrealgymnasium anschließenden Besuch der Militärakademie unumgänglich wären. An der Ausbildung zum Berufsoffizier an der Militärakademie sind Maturanten, die nicht das Militärrealgymnasium bzw. das Internat besucht haben, jedenfalls nicht ausgeschlossen.

Der Unabhängige Finanzsenat (vgl. UFS v. 26.01.2006, RV/0351-G/05) vertritt daher gestützt auf die Literatur und die Rechtsprechung des VwGH die Auffassung, dass das angestrebte Ziel des Berufungswerbers, seinem Sohn M den Besuch des Militärrealgymnasiums in Wiener Neustadt und den damit verbundenen Internataufenthalt samt den dort vermittelten Wissensgebieten zu ermöglichen, nicht die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung zu begründen vermag und daher die Internatskosten nicht im Wege des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Es wird in diesem Zusammenhang aber betont, dass mit der gegenständlichen Entscheidung keinerlei Wertung hinsichtlich der seitens des Berufungswerbers getroffenen Schulwahl verbunden ist. Es wird auch nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung sowohl für die spätere Berufslaufbahn des Sohnes als auch für seine sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag. Dieser Umstand führt aber noch nicht zu einer steuerrechtlich erforderlichen Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).

Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl. VwGH 11.5.1993, 90/14/0105 mit weiteren Nachweisen, FJ 2005, 314).

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Linz, am 17. September 2013