



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., B. whft., vom 26. September 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 31. August 2006 entschieden:

### **S p r u c h :**

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (im Folgenden Bw. genannt) hat in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 eine außergewöhnlichen Belastungen für die auswärtige Schulausbildung ihrer Tochter, C., 1988 geb, geltend gemacht. Die Tochter besuchte in Brno (Tschechien) das klassische und spanische Gymnasium. Sie hat an Stelle der 7. Klasse ihres Gymnasiums im Rahmen eines – vom 15.8.2005 bis 26.5.2006 dauernden -Schüleraustauschprogramms die Houston High School, Tennessee, in den USA besucht. Sie nahm für ein Schuljahr am regulären Unterricht der High School ab der 11. Klasse teil. Der Auslandsschulbesuch wurde staatlich gefördert, indem er für die Ablegung der 7. Schulstufe voll angerechnet wurde. Die Tochter konnte ohne Verlust eines Schuljahres unmittelbar nach dem Auslandsschuljahr in die 8. Schulstufe aufsteigen und diese mit der Reifeprüfung abschließen.

Der Schüleraustausch wurde durch einen auf diesem Gebiet tätigen gemeinnützigen Verein, (D.) abgewickelt. Im Jahr 2005 sind der Bw dadurch Kosten in Höhe von € 6.818,-- entstanden.

Im Einkommensteuerbescheid für 2005 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 31.8.2006 wurden die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt.

Die Bw. erhob mit Schriftsatz vom 22.9.2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 form- und fristgerecht Berufung. Sie brachte vor, dass ihre Tochter in den USA einen speziellen Studienlehrgang absolviert habe, der ihr die Möglichkeit geboten hätte, nach der Matura ein Studium in den USA zu beginnen. Diese spezielle Ausbildung und den durch die Prüfung geschaffenen Vorteil für die Aufnahme an einer amerikanischen Universität, hätte sie durch den Besuch der AHS in Tschechien oder Österreich nicht erlangt. Aus diesem Grund beantrage sie, die tatsächlichen, auswärtigen Ausbildungskosten ihrer Tochter als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Dieser Sachverhalt wurde von der Bw. durch eine Reihe von Bestätigungen – die auch in deutscher Übersetzung vorgelegt wurden - nachgewiesen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 30.1.2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der ergänzenden Bescheidbegründung vom 31.1.2007 führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten würden, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Diese außergewöhnliche Belastung würde durch Abzug eines Pauschbetrages von 110€ pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt werden. Nach § 34 Abs. 6 EStG können derartige Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Diese Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach enthebe nicht von der Prüfung der Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist. Dies treffe nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit vorhanden sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe wiederholt ausgeführt, dass weder eine gesetzliche noch eine sittliche Verpflichtung, somit keine Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 EStG bestehe, seinem Kind über den Besuch einer allgemein bildenden Schule in Österreich hinaus die Möglichkeit zu schaffen, eine gleichartige Schule im Ausland zu besuchen; möge auch der Aufenthalt im Ausland für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Kindes von Vorteil sein (vgl. 7.8.2001, 97/14/0068).

Auch im vorliegenden Fall bestehe nach Auffassung des Finanzamtes weder eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung im Sinne des § 140 ABGB noch eine sittliche Verpflichtung, der Tochter über den Besuch der allgemein bildenden höheren Schule in Österreich bzw. Tschechien hinaus, die Möglichkeit zu schaffen, eine gleichartige Schule im Ausland – bloß wegen der besonderen sprachlichen Ausbildung – zu besuchen. Die Ausbildungskosten seien der Bw. somit nicht zwangsläufig erwachsen.

Der Freibetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG gebühre deshalb auch nicht für die Zeit – einer im Rahmen eines Schüleraustauschprogramms - im Ausland erfolgten Schulausbildung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes eine gleichartige Schule bestehe. Dies habe im gegenständlichen Fall zugetroffen.

Das Finanzamt vertrat in der Bescheidbegründung somit die Rechtsauffassung, dass der einjährige High School Besuch der Tochter im Rahmen eines Schüleraustauschprogramms keine relevanten, unterschiedlichen Lehrinhalte und Lehrziele vermitteln würde, als die ununterbrochene Fortsetzung des AHS-Besuches.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung stellte die Bw. am 29.3.2007 fristgerecht einen Vorlageantrag. Ergänzend führt die Bw. aus, dass der Zweck des Studiums der Tochter in den USA nicht nur die Fremdsprache als Arbeitssprache sei, sondern dass durch den Besuch der High School beabsichtigt war, gezielt auf das geplante weitere Studium an einer amerikanischen Universität für das Fach „Internationale Beziehungen“ vorzubereiten. Um nach der High School in den USA studieren zu können, habe ihre Tochter erfolgreich die dafür vorgeschriebenen Prüfungen abgelegt. Dieser Umstand beweise die Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit ihrer auswärtigen Berufsausbildung. Mit dem geplanten Studium in den USA würde die Tochter zu einer Spezialistin für „Internationale Beziehungen“, wobei amerikanische Geschichte ein wichtiger Studieninhalt sei. Den Zugang zu diesem Studium hätte ihrer Tochter durch den Besuch einer im Wohnort oder im Nahbereich gelegenen Schule nicht erlangen können, weshalb der einjährige High School Besuch im Rahmen eines Schüleraustauschprogramms keineswegs die gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten vermittelt habe, wie eine ununterbrochene Fortsetzung ihrer bisherigen AHS-Ausbildung.

Der Besuch der High School in Tennessee sei deshalb vorgenommen worden, weil dort die Unterrichtsfächer in Englisch unterrichtet würden und zudem die Tochter ihre Sprachkenntnisse sowie interkulturelle Bildung im Alltag vertiefen könne. Weiters sei das Schulsystem in den USA verglichen mit Österreich unterschiedlich. Es gäbe dort weniger Unterrichtsfächer, diese jedoch umso intensiver und umfangreicher. Diese Fachspezialisierung

sei für ihr Ziel, das Studium der „Internationalen Beziehungen“ an einer amerikanischen Universität aufzunehmen, wichtig gewesen.

Einzig und allein der Schulbesuch der High School hätte es ihrer Tochter ermöglicht, die Zulassungsprüfung für ihr künftiges Studium an einer amerikanischen Universität zu bestehen und auch einen Studienplatz zu erhalten. Der Aufenthalt in den USA habe somit einen ganz wesentlichen Beitrag für ihre geplante weitere Hochschulausbildung und ihr künftiges Leben geschaffen.

Die Bw. verwies auf eine Entscheidung des UFS, RV/0356-L/05, 8.3.2007, in welcher in einem ähnlichen Fall zugunsten des Steuerpflichten entschieden worden wäre.

Auf Grund einer Anfrage an das Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur wurde erhoben, dass über die Zulassung zu einem Studium an einer amerikanischen Universität letztlich die zuständigen Organe der jeweiligen Hochschule auf Grund einer „Einschätzung“ des Bewerbers entscheiden würden. Gerade bei renommierten Universitäten und nachgefragten internationalen Studiengängen werde mit einem einjährigen Besuch einer High School ein nicht unwesentlicher Zugangsvorteil geschaffen. Der Werber könne auf Grundlage amerikanischer Leistungsbeurteilungen leichter eingeschätzt werden und bringe eine stärkere Identifikation mit dem „American Way of Life“ zum Ausdruck.

Dem Finanzamt wurde das ergänzende Ermittlungsergebnis mitgeteilt und von ihm zur Kenntnis genommen. Die Sach- und Rechtslage wurde mit dem Finanzamt sowie dem bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer erörtert. Auf die dabei erhobenen Einwände wird in der rechtlichen Beurteilung eingegangen.

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

Die dargestellten Sachverhaltsfeststellungen stehen zwischen den Parteien nicht in Streit und liegen der rechtlichen Beurteilung zu Grunde. Strittig ist die Rechtsfrage, ob ein – innerhalb der nationalen AHS-Ausbildung – auf Grund eines Schüleraustauschprogramms absolvierter einjähriger Auslandsschulbesuch gleichwertig zum ununterbrochen fortgesetzten Besuch einer allgemein bildenden höheren Schule oder einer anderen Schulform im Einzugsbereich des Wohnortes ist. Mit anderen Worten, es ist zu prüfen, ob durch die Teilnahme an einem einjährigen Schüleraustauschprogramm an einer amerikanischen High School ein für die Bildungschancen und Berufsaussichten wesentlicher anderer Lehrinhalt vermittelt wurde, als dies beim Besuch einer im Einzugsbereich des Wohnortes gelegenen Schule der Fall gewesen wäre.

## **1. Allgemeine Rechtslage**

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

Das Gesetz verlangt allerdings in einigen, in § 34 Abs. 6 EStG aufgezählten Fällen nicht, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt sein muss. Dies erfolgt durch die Ausnahme vom Erfordernis des Selbstbehaltes (Quantschnigg/Schuch, ESt HB, § 34 Tz 1). Gemäß § 34 Abs. 6 TS 2 EStG werden die Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8 ohne Ansatz eines Selbstbehaltes berücksichtigt.

Gemäß § 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.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine ihrer Art nach gleichwertige (gleichartige) Ausbildungsmöglichkeit besteht.

### 1.1. Auswärtige Berufsausbildung

Berufsausbildung ist jede ernstlich betriebene Vorbereitung auf einen künftigen Beruf. Dazu zählen nicht nur alle Arten schulischer, universitärer oder kursmäßiger Ausbildung, sondern auch alle Maßnahmen zum Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahme in einer Ausbildungsordnung oder Studienordnung vorgeschrieben ist.

Die Teilnahme an einem einjährigen Schüleraustauschprogramm zum Besuch einer amerikanischen High School stellt unzweifelhaft eine auswärtige Berufsausbildung dar. Ausbildungsinhalte eines Austauschprogramms sind neben der klassischen schulischen Wissensvermittlung in den Unterrichtsfächern, ein fundierter Fremdsprachenerwerb und interkulturelle Bildung. Wichtige Bildungsinhalte sind hierbei neben dem selbständigen Arbeiten und Lernen in einem interkulturellen Umfeld auch die erworbenen Landeskennntnisse (wie z.B. Landeskunde, Landessitte, Landespolitik, gesellschaftlichen, wirtschaftlichen, rechtlichen Verhältnisse des Gastlandes).

## 2. Berücksichtigung der tatsächlichen Ausbildungskosten

Die Bw. beantragt in der Steuererklärung die Berücksichtigung ihrer tatsächlichen Kosten für die Berufsausbildung ihrer Tochter.

Grundsätzlich werden Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen. Auch die Bezahlung von Schulgeld stellt in der Regel eine laufende Unterhaltsleistung dar. Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind laufende Unterhaltszahlungen an (un-)eheliche Kinder (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119) von der Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 ausgenommen und kommt daher beispielsweise auch eine Berücksichtigung des Schulgeldes (z.B. auch Kurskosten) als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nicht in Frage (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203). Unterhaltsleistungen für Kinder werden - je nach Voraussetzungen (§ 34 Abs. 7 Z 1 und Z 2 EStG 1988) - durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

Die zitierte gesetzliche Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG trifft nach herrschender Meinung eine Regelung für jene Mehraufwendungen (Fahrtkosten, Unterbringungskosten, Verpflegungsmehraufwand) im Rahmen der Unterhaltspflicht, die auf Grund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung erwachsen. Der § 34 Abs. 8 EStG sieht hinsichtlich der Mehraufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes erwachsen, den Abzug eines monatlichen Pauschbetrages vom Einkommen vor. Einerseits werden diese gesetzlichen Pauschbeträge nicht um einen Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 gekürzt (§ 34 Abs. 6, zweiter Rechtsfall), andererseits steht aber dem Steuerpflichtigen auch kein Wahlrecht dahingehend zu, nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen (vgl. VwGH vom 28. Mai 1997, 96/13/109; Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer Kommentar, § 34 allgemein sowie zu § 34 Abs. 6 bis 8 Tz 4 und 4.1. und Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 34 Tz 64 ff).

Da nach dem klaren Gesetzeswortlaut und der dazu ergangenen, oben zitierten Rechtsprechung des VwGH, auch im Falle einer Ausbildung im Ausland, lediglich die gesetzlich vorgesehenen Pauschbeträge (ohne Abzug eines Selbstbehaltes) - und nicht etwa wahlweise die tatsächlich nachgewiesenen höheren Kosten - als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, war das Begehren auf Anerkennung der tatsächlich bezahlten Ausbildungskosten abzuweisen.

### **3. Schüleraustauschprogramm - entsprechende Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes**

3.1. Der europäische Bildungsraum und das europäische Bildungsprogramm für Schule, Hochschule, berufliche Bildung und Weiterbildung.

Eine wichtige Vorbedingung für die Wahrnehmung der Grundfreiheiten in der Europäischen Union wird in der „Europäische Bildung“ der Unionsbürger gesehen. Mehrsprachigkeit, Mobilitätserfahrung und interkulturelle Kenntnisse und Fähigkeiten spielen für die tatsächliche Ausübung der Freizügigkeiten der Unionsbürger eine große Rolle. Dies ist für den Einzelnen und die Gemeinschaft nicht Selbstzweck sondern im Zeitalter der globalisierten Wissensgesellschaft von zentraler praktischer Bedeutung.

Im Art. 165 EU-Vertrag sind die Ziele der EU für die Schaffung eines europäischen Raums des Wissens normiert. Dabei kommt der Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden eine ganz wesentliche Bedeutung zukommt. Durch zahlreiche Maßnahmen (z.B. Aktionsprogramm im Bereich der allgemeinen Bildung „Sokrates“, Aktionsplan zur Förderung der Mobilität, Qualitätscharta für Mobilität usw.) soll die Internationalisierung der Bildung der Unionsbürger erhöht werden. Die europäischen Bildungsprogramme beziehen sich dabei nicht bloß auf Studenten (Erasmus-Programm) sondern umfassen auch die Schüler (z.B. Comenius-Programm).

Im Einklang und ergänzend zu der gemeinschaftsrechtlichen „europäischen Bildungsförderung“ wird im Rahmen der weiten staatlichen Souveränität auf dem Gebiet der Bildung die Internationalität der Ausbildung der Schüler und Studenten forciert. Insbesondere ist hier etwa der § 25 Abs. 9 Schulunterrichtsgesetz zu nennen, wonach ein nachgewiesener mindestens fünfmonatiger und längstens einjähriger fremdsprachiger Schulbesuch im Ausland als erfolgreicher Schulbesuch in Österreich gilt. Durch die großzügige Anrechnung des ausländischen Schulbesuches wurde ein wichtiges Mobilitätshemmnis beseitigt und ermöglicht, dass der Austauschschüler „verlustfrei“ den inländischen Schulbesuch wieder in seiner bisherigen Klassengemeinschaft fortsetzen kann.

Eine staatliche Förderung durch Anrechnung des Auslandsschulbesuches fand auch im gegenständlichen Fall statt. Die Tochter der Bw. konnte ohne Zusatzprüfung das von ihr besuchte Gymnasium in Tschechien in der 8. Klasse fortsetzen und es ohne Verlust eines Schuljahres erfolgreich abschließen.

Auf Grund der europarechtlichen und innerstaatlichen Maßnahmen zur Förderung der Internationalisierung der Ausbildung, gelangt der UFS zur der Auffassung, dass durch Austauschprogramme für Schüler ebenso wie für Studenten besonders qualifizierte Fremdsprachenkompetenz durch den laufenden Konnex mit den jeweiligen Lebenssachverhalten sowie wichtige interkulturelle Bildung erworben werden, wie sie in dieser konzentrierten Form bei einer rein inländischen Schul- oder Hochschulausbildung kaum erreicht werden können.

### 3.2. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Die Austauschprogramme für Schüler und Studenten sind von solcher Dauer – idR. 6 bis 12 Monate – die für die angestrebten Bildungsinhalte, Fremdsprachenperfektion und interkulturelle Kenntnisse erforderlich sind. Darin besteht ein wesentlicher Sachverhaltsunterschied zu einem vollständigen mehrjährigen Auslandsstudium oder Auslandsschulabschluss. Da die Fremdsprachenperfektion und interkulturelle Bildung als Ausbildungsinhalte nach rund einem Jahr als abgeschlossen zu betrachten sind, bilden in diesem Fall die fachlichen Studien- und Schulhalte den Beurteilungsgegenstand. Sind die Kernfächer der in- und ausländischen Ausbildung identisch, steht der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG (in der Folge nur Pauschbetrag genannt) nicht zu.

In der zum EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung unterscheidet der VwGH für den Anspruch auf den Pauschbetrag nicht zwischen in- und ausländischen Studien. Für eine Anerkennung des Anspruches ist in beiden Fällen erforderlich, dass eine der Art nach vergleichbare Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes nicht möglich ist (VwGH, 25.9.2002, 98/13/0167).

Eine etablierte Rechtsprechung des VwGH zu Schüler- oder Studentenaustauschprogrammen gibt es noch nicht. Es liegt daher nahe, sich für die Lösung der zivilrechtlichen Rechtsfrage, ob die Teilnahme an einem Schüler- oder Studentenaustauschprogramm zur weiteren Berufsqualifizierung von einer Unterhaltsverpflichtung getragen ist - also zwangsläufig ist - sich an der vom OGH hierzu entwickelten Rechtsprechung zu orientieren (siehe hiezu Punkt 4. der Entscheidungsbegründung).

In dem Erkenntnis vom 14.01.2002, 97/14/0055 wurden vom Finanzamt einer Steuerpflichtigen für die einjährige Teilnahme ihrer Tochter an einem Schüleraustauschprogramm in New Mexico-City der Pauschbetrag gewährt. Strittig war in diesem Fall, ob auch dem geschiedenen Ehegatten der Pauschbetrag zusteht. Der VwGH zitiert in dem Erkenntnis zwar einleitend den Rechtssatz, dass keine Zwangsläufigkeit (Unterhaltsverpflichtung) bestünde, seinem Kind über den Besuch einer allgemein bildenden Schule in Österreich hinaus die Möglichkeit zu schaffen, eine gleichartige Schule im Ausland zu besuchen, wendet diesen Rechtssatz dann aber konkret auf den Fall des einjährigen Schüleraustausches nicht an. Es finden sich in dem Erkenntnis nämlich dann keine Ausführungen warum der mexikanische Auslandsschulbesuch gleichartig zum Besuch der allgemein bildenden Schule in Österreich ist. Die Abweisung des Anspruches wurde vom VwGH in dem Erkenntnis damit begründet, dass der Vater keine erhöhten Unterhaltszahlungen, die durch den ausländischen Schulbesuch veranlasst worden wären, nachweisen konnte und die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde daher schlüssig war.



In der Rechtsprechung des UFS sowie der Vollzugspraxis der Abgabenbehörden erster Instanz wird für die Teilnahme an einem geförderten Studentenaustauschprogramm z.B. Erasmus oder für die Absolvierung eines ausländischen Praktikums im Rahmen der Universitätsausbildung der Pauschbetrag anerkannt (vgl. EstG-Kommentar, Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/ **Wanke, § 34 Anm. 64 mit ausführlicher Darstellung der Rechtsprechung sowie LStR 2002 Tz 876 letzter Absatz**).

Aus dem Umstand, dass ohne relevanten Bildungsinhalt die Studentenaustauschprogramme nicht gefördert oder Auslandspraktika verpflichtend in der Ausbildung vorgesehen wären, schließt diese Rechtsauffassung, dass ein wesentlicher, unterschiedlicher Lehrinhalt vorliegt und für den Zeitraum des befristeten Auslandsstudiums der Pauschbetrag zusteht. Da ein wesentlicher Lehrinhalt eines Austauschprogramms in der Fremdsprachenperfektion und der interkulturellen Bildung gesehen wird, kommt es auf unterschiedliche Kernfächer – wie im Fall eines vollständigen Auslandsstudiums oder vollständigen Auslandsschulbesuches - nicht an.

Ein sachlicher Unterschied zwischen Studenten- und Schüleraustauschprogrammen, welcher hinsichtlich des Anspruchs auf den Pauschbetrag eine differenzierte Behandlung rechtfertigen würde, kann nicht festgestellt werden. Daher ist entweder in beiden Fällen oder in keinem Fall davon auszugehen, dass durch die Teilnahme an einem Austauschprogramm im Rahmen einer inländischen Berufsausbildung ein wesentlicher, unterschiedlicher Lehrinhalt vermittelt wird.

Die in der bisherige Rechtsprechung des UFS sowie vom BMF in den LStR 2002 Rz. 876 letzter Absatz zu Studentenaustauschprogrammen bzw. Studentenpraktika vertretene Rechtsansicht, wonach die Fremdsprachenkompetenz sowie die interkulturelle Bildung wesentliche Lehrinhalte darstellen, die durch eine Inlandsausbildung so nicht erlangt werden können, trifft nach Ansicht des UFS im selben Umfang auf Schüleraustauschprogramme zu. Diese Auffassung erscheint auch durch fachliche Studien belegt.

Die gemeinschaftsrechtliche und innerstaatliche Förderung von Studenten- und Schüleraustauschprogrammen ist mannigfaltig und erfolgt durchaus auch unterschiedlich. Die Verschiedenheit der Ausbildung sowie Altersunterschiede sind mögliche Gründe hierfür. Die Anrechnung des fremdsprachigen Schulbesuches im Ausland gem. § 25 Abs. 9 Schulunterrichtsgesetz ist beispielsweise eine für Schüler besonders wichtige Form der staatlichen Förderung ihrer Austauschprogramme.

Der Einwand, dass der Pauschbetrag für Schüleraustauschprogramme deshalb nicht zustünde, weil der Schüler in der Folge an seine „Stammschule“ zurückkehrt und letztlich den gleichen Bildungsabschluss, z.B. AHS-Matura habe, wie jene Schüler, die an keinem Austauschprogramm teilgenommen haben, kommt einer vorweggenommenen Beweiswürdigung gleich und ist daher schon im Ansatz verfehlt. Auf diese Weise würde

nämlich ohne Prüfung der entscheidenden Tatsachenfrage, ob durch den Auslandsschulaufenthalt ein wesentlicher - zusätzlicher Lehrinhalt - vermittelt wird, der Anspruch einfach mit Hinweis auf den identischen Schulabschluss abgelehnt. Dieser Einwand würde natürlich ebenso auf Studentenaustauschprogramme sowie auf alle anderen im Rahmen einer „Stammausbildung“ vorgesehenen oder möglichen „auswärtigen Ergänzungs- und Zusatzausbildungen“ zutreffen.

Da die Fremdsprachenperfektion sowie die interkulturelle Bildung bereits als wesentliche unterschiedliche Lehrinhalte eines Schüleraustauschprogramms erachtet werden, kommt der Lösung der Frage, ob die unterschiedlichen Unterrichtsfächer der High School – hier für die Dauer eines Jahres - sowie verbesserte Aufnahmechancen an einer amerikanischen Hochschule eine ihrer Art nach nicht gleichwertige Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes darstellen, insoweit keine entscheidungserhebliche Bedeutung mehr zu.

#### **4. Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung**

Die herrschende Meinung vertritt die Auffassung, dass nur jene auswärtige Berufsausbildung, die im Rahmen einer Unterhaltsverpflichtung, bzw. sittlichen Verpflichtung, geleistet wird, Anspruch auf den Pauschbetrag begründet. Tatbestandsmerkmal des § 34 Abs. 8 EStG sei somit die Zwangsläufigkeit der Kosten für auswärtige Berufsausbildung.

Die Tochter ist mehrsprachig in einem interkulturellen Umfeld aufgewachsen. Sie besuchte das klassische und spanische Gymnasium in Brno und hat ihre Schulausbildung zielstrebig und erfolgreich betrieben. Die Ausbildungskosten im Zusammenhang mit dem Besuch des Gymnasiums in Brno wurden von der Bw. nicht als außergewöhnliche Belastung wegen auswärtiger Berufsausbildung geltend gemacht. Die Tochter der Bw. verfolgt entsprechend ihrer bisherigen international angelegten Erziehung und Ausbildung das Berufsziel sich durch ein Auslandsschuljahr in den USA für das Studium der Internationalen Beziehungen an einer amerikanischen Universität zu qualifizieren.

Die Bw. verfügt über einen Hochschulabschluss und beide Eltern sind berufstätig. Das regelmäßige jährliche Haushaltseinkommen beträgt rund € 35.000,--, sodass nach Ansicht des UFS auf dieser Grundlage davon ausgegangen werden kann, dass die Unterhaltsverpflichtung der Eltern, die Bestreitung von Ausbildungskosten für die Teilnahme an einem 10-monatigen Schüleraustauschprogramm in Höhe von € 6.800,-- umfasst. Dagegen wurden vom Finanzamt auch keine Bedenken erhoben.

Der OGH, 10b630/88 vom 28.09.1988 hat eine Unterhaltsverpflichtung für die Teilnahme an einem einjährigen Schüleraustauschprogramm in den USA mit dem Bildungsziel des Kindes im

Anschluss ein Studium an der Wirtschaftsuniversität Wien (Fremdenverkehr) aufzunehmen mit folgender Begründung bejaht:

„Der Vater hat seinem Kind nicht nur eine seinem Stand und Vermögen entsprechende abgeschlossene Berufsausbildung zu ermöglichen, sondern auch zu einer höherwertigen weiteren Berufsausbildung seines Kindes beizutragen, sofern es die zu einer solchen Ausbildung erforderlichen Fähigkeiten besitzt sowie deren Abschluss ernsthaft und zielstrebig verfolgt und dem Vater nach seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen eine Beteiligung an den Ausbildungskosten möglich und zumutbar ist (EFSlg 47.182/2, 45.661/2, 43.179/2 uva, Pichler in Rummel, ABGB, Rz 12 zu § 140).

Der Vater gestand schon in seinem Antrag zu, dass er für den Fall eines (ernsthaften und zielstrebigem) Universitätsstudiums weiterhin unterhaltspflichtig wäre. Es ist daher nur zu prüfen, ob das Austauschjahr in den USA diesem Ausbildungszweck dient. Dies ist zu bejahen. Das Ausbildungsjahr in den USA, die perfekte Beherrschung von Englisch und die durch den längeren Aufenthalt erlangten Kenntnisse der wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und sozialen Verhältnisse in den USA sind dem angestrebten Bildungsziel zweifellos förderlich. Dass dadurch insgesamt eine Verlängerung der akademischen Ausbildung eintreten werde, ist keinesfalls sicher, könnten doch die durch den Auslandsaufenthalt vermittelten qualifizierten Kenntnisse Verzögerungen des Studiums hintanhaltend. Dient der Auslandsaufenthalt aber der Förderung des angestrebten Ausbildungszieles, zu dem der Unterhaltspflichtige beizutragen hat, ruht auch für den Zeitraum des Aufenthaltes im Ausland der Unterhaltsanspruch nicht.

Überdies ist die Weiterbildung verwertbar, da sie eine Berufsqualifikation verspricht, die der Selbstverwirklichung des Kindes und der Schaffung einer soliden Existenzgrundlage dient. Alle diese Kriterien können auch auf ein Auslandsstudium zutreffen.“

Der OGH hat diese Rechtsprechung der Unterhaltspflicht für befristete Auslandschulaufenthalte, die der weiteren Berufsqualifikation dienen, in der Folge fortgesetzt (zB. 3Ob2382/96g vom 14.01.1998).

Der gegenständliche, entscheidungsrelevante Sachverhalt ist mit dem vorstehenden identisch, sodass der UFS zu der Auffassung gelangt, dass eine Unterhaltsverpflichtung der Bw. bestand, der Tochter die Teilnahme an dem Schüleraustauschprogramm in den USA zu finanzieren.

Dem pauschal erhobenen Einwand, dass im Einzugsbereich des Wohnortes (insb. in Wien) auch Gymnasien bestünden, die einen Ausbildungsschwerpunkt in Interkulturellem Arbeiten und Lernen sowie Fremdsprachenperfektion hätten, kommt nach Ansicht des UFS im gegenständlichen Fall keine Berechtigung zu. Zum einen waren bei Beginn des Gymnasiumsbesuches der Tochter, diese internationalen Ausbildungsinhalte an den inländischen Schulen nicht in diesem Umfang gegeben, wie das heute der Fall ist. Zum anderen wurde ein tschechisches Gymnasium gewählt, damit die Tochter den Unterricht in ihrer tschechischen Muttersprache erhält.

Ein Schulwechsel (vom tschechischen Gymnasium) an eine AHS in Wien, um das gesetzte Bildungsziel, ein internationales Studium, vornehmlich Internationale Beziehungen an einer Hochschule in den USA, zu absolvieren, erscheint weder zielführend noch im einem

angemessenen und praktikablen Verhältnis zu der schulrechtlich vorgesehenen Möglichkeit eines Auslandsschuljahres in den USA zu stehen. Zudem könnte durch den Wechsel an eine inländische Schule im Einzugsbereich des Wohnortes mit einem stärkeren fremdsprachlichen und interkulturellen Ausbildungsinhalt, keine dem Austauschprogramm vergleichbare zielgerichtete und konzentrierte Wissensvermittlung der von der Tochter angestrebten Lehrinhalte erfolgen.

Wie in der zitierten OGH-Judikatur dargelegt, umfasst die Unterhaltsverpflichtung eine Teilnahme des Kindes an einem Austauschprogramm für soziales und interkulturelles Lernen selbst dann, wenn diese nach Abschluss der Reifeprüfung erfolgt, weil sie grundsätzlich eine wertvolle zusätzliche Berufsqualifikation vermittelt.

Abschließend ist auch auf die jüngst vertretene Rechtsauffassung hinzuweisen, dass die Zwangsläufigkeit überhaupt kein Tatbestandsmerkmal des § 34 Abs. 8 EStG sei, unter anderem deshalb, weil eine Differenzierung nach diesem Unterscheidungsmerkmal für den Anspruch auf den Pauschbetrag zu unsachlichen Ergebnissen führen würde (vgl. Fröhlich, UFSjournal, Heft 1 Seite 19). Es erscheint nämlich gleichheitswidrig, wenn eine Norm (§ 34 Abs. 8 EStG) die Gewährung eines steuerlichen Abzugsposten für eine auswärtige Berufsausbildung – hier die Teilnahme an einem Schüleraustauschprogramm - davon abhängig macht, ob auf Grund der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Eltern eine Unterhaltsverpflichtung vorliegt, weil damit auch die Bildungschancen der Kinder nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der Eltern unsachlich differenziert werden. Entgegen dem allgemeinen Ziel die bestehenden Bildungs Nachteile wirtschaftlich schwächerer Bevölkerungsschichten auszugleichen, werden sie durch diese Rechtsauffassung verstärkt. Dieser Effekt wird noch erhöht, indem die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Selbstbehalt) kein Tatbestandsmerkmal des § 34 Abs. 8 EStG ist.

## **5. Periodengerechte Berücksichtigung des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG**

Der Auslandsaufenthalt der Tochter erfolgte vom 15.8.2005 bis 26.5.2006 und dauerte somit rund zehn Monate. Werden die Voraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG erfüllt, dann gebührt der Pauschbetrag in seiner vollen Höhe auch für das angefangene Monat zu Beginn oder bei der Beendigung der Berufsausbildung.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Veranlagungszeitraum des aufgehobenen Bescheides ist das Kalenderjahr 2005. Das bedeutet, dass nur die ertragsteuerlich erheblichen Ereignisse zwischen 1. Jänner und 31. Dezember 2005 für die Steuerbemessung heranzuziehen sind.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG letzter Satz wird die außergewöhnliche Belastung durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Daraus folgt in einhelliger Meinung, dass im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 grundsätzlich nur für die Monate August bis Dezember 2005 eine Pauschale berücksichtigt werden kann. Für die fünf Monate der auswärtigen Berufsausbildung von Jänner bis Mai 2006 steht der Pauschbetrag daher keinesfalls bei der Einkommensteuerveranlagung 2005 zu.

Aus dem Grundsatz der periodengerechten Einkommensermittlung folgt, dass für Ausbildungszeiten im Jahr 2006 der Abzug eines Pauschales gem. § 34 Abs. 8 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung 2006 geltend zu machen ist.

Durch die Bestimmung des § 34 Abs. 8 letzter Satz wird nämlich normiert, dass die außergewöhnliche Belastung wegen auswärtiger Berufsausbildung sich hinsichtlich des Zeitraumes nach der Dauer der Berufsausbildung richtet. Es wird damit unwiderlegbar vermutet, dass der – pauschal zu berücksichtigende – Aufwand des Steuerpflichtigen sich kontinuierlich über die Dauer der auswärtigen Berufsausbildung des Kindes verteilt. Wann der Vermögensabfluss tatsächlich erfolgt, ist somit für die Pauschale genauso irrelevant wie die konkrete Höhe der auswärtigen Ausbildungskosten.

## **6. Zusammenfassung**

Der Berufung war somit teilweise Folge zu geben und für die Monate der auswärtigen Berufsausbildung im Jahr 2005 ein Pauschbetrag von insgesamt € 550,-- als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. Jänner 2009