



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Ch.L., Adresse, vom 22. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel vom 20. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird mit – 292,36 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuerberechnung ergeben sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2005 (Berufungsvorentscheidung) vom 8. Juli 2009, der diesbezüglich einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 beantragte Ch.L. (im Folgenden: Bw) die Anerkennung von Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes A als außergewöhnliche Belastung mit dem Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (12 x 110 €). Wohnort der Bw. und ihrer Familie ist X. Der Sohn besuchte die dreijährige Hotelfachschule in Y.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) wurde diesem Antragsbegehren nicht entsprochen mit der Begründung, die Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes seien mit einem Pauschalbetrag als

außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes- im Umkreis von 80 km- keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Der Sohn A habe von 2003 bis 2006 die dreijährige Hotelfachschule (Tourismusschule Y.) in Y besucht, die mit der Tourismusfachschule Z gleichzusetzen sei. Da Letztere im Einzugsbereich liege, könne der Pauschalbetrag steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet neben anderen Berufungspunkten die Nichtanerkennung der auswärtigen Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung mit dem Argument, die Ausbildung in Y richte das Augenmerk weitestgehend auf eine Tätigkeit in einem Fünf- Sterne- Hotel. Zusätzlich erfolge im Schulprogramm 3-mal sechs Wochen eine Ausbildung im Wintertourismus und im Wintersport. Dadurch seien weit mehr Unterrichtsstunden in Y angeboten und besucht worden. Die Tourismusschule Y unterscheide sich daher von jener in Z wesentlich.

Mit der (teilweise stattgebenden) Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2009 wies das Finanzamt die Berufung hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung ab mit der Begründung, die Formulierung "entsprechende" sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen. Der Vergleich der Stundentafeln und der Ausbildungsziele der Tourismusschulen Z und Y ergebe keine wesentlichen Abweichungen. Die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes an der Tourismusfachschule in Y seien nicht zwangsläufig erwachsen, weil sich im Einzugsgebiet des Wohnortes eine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit (Tourismusfachschule Z) befinde.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung replizierte sie folgendermaßen:

"Dagegen wende ich ein, dass bereits jedes Jahr im Februar Meldeschluss ist und die Schule nicht alle Schüler aufnehmen kann. Aus diesem Grund müssen Schüler auf andere Tourismusschulen, insbesondere Privatschulen ausweichen. Es ist daher für viele Schulbesuchswillige keine Wahl der Ausbildungsmöglichkeiten vorhanden. Die Behauptung der Gleichwertigkeit geht daher ins Leere. Es stimmt nur für jene, die in Z. einen Schulplatz gefunden haben. Auch eine rechtzeitige Anmeldung führt für viele zu keiner Aufnahme in die Schule, weil zu wenige Unterrichtsplätze vorhanden sind".

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Vorliegen der Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2009, die hinsichtlich ihres stattgebenden Teiles einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, besteht zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens allein noch Streit darüber, ob die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes A gemäß § 34 Abs. 8 EStG als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind 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 im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

Nach § 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 durch Abzug eines Pauschbetrages von "110 Euro (1.500 S) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes werden aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100, VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058; Jakom, 3. Auflage, § 34 Rz 76 erster Satz). Während aber die "normalen" Berufsausbildungskosten der Kinder als laufende Unterhaltsleistungen nach § 34 Abs. 7 EStG keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden können, normiert Abs. 8 als *lex specialis* zu Abs. 7 eine Regelung, dass die (Mehr)Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. In der Verordnung BGBl. Nr. 1995/624 wurde zu § 34 Abs. 8 EStG vorordnet, unter welchen Voraussetzungen eine Ausbildungsstätte innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegt (vgl. Hofstätter- Reichel, Einkommensteuer- Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle Tz 1, Stichwort: auswärtige Berufsausbildung und die dort zitierte hg. Rechtsprechung; nochmals Jakom, EStG, 3. Auflage, § 34 Rz 76 ff).

Die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch § 34 Abs. 8 EStG 1988 enthebt nicht von der Prüfung der Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist (VwGH 07.08.2001, 97/14/0068, VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058). Dies trifft nach ständiger Rechtsprechung dann nicht zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder

in dessen Einzugsbereich (siehe VO BGBl. Nr. 1995/624) eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht. Bei der Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird somit auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Die Formulierung "entsprechende" ist sohin nicht im Sinne von "gleich" sondern von "gleichwertig" zu verstehen (vgl. etwa VwGH 31.3.1987, 86/14/0137, VwGH 9.7.1987, 86/14/0101, VwGH 7.8.2001, 97/14/0068, VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058).

Unter Beachtung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG und der eingangs dargelegten Lehre und Rechtsprechung entscheidet den vorliegenden Berufungsfall die auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Frage, ob im Einzugsbereich des Wohnortes X für den Sohn A keine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit bestand und deshalb die auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten war.

An Sachverhalt blieb unstrittig, dass die Tourismusfachschole in Z im Einzugsbereich des Wohnortes X liegt, beträgt doch die Entfernung zwischen diesen beiden Orten ca. 8,6 km bzw. 4 Tarif- km mit der Bahn. Die Fahrzeit ist laut Fahrplan für den Postbus 10 Minuten und für den Zug 3 Minuten. Die Bw. bestreitet allerdings in der Berufung bzw. im Vorlageantrag das Bestehen einer Ausbildungsmöglichkeit für den Sohn A an der Tourismusfachschole in Z im Wesentlichen mit dem Vorbringen des mangelnden Unterrichtsplatzes, habe doch die Bw. auf telefonische Anfrage um einen Heimplatz und Aufnahme ihres Sohnes A in dieser Tourismusfachschole keine entsprechende Zusage erhalten. Überdies bestünden unterschiedliche Ausbildungsschwerpunkte, sodass sich die Tourismusfachschole in Y von jener in Z durch die umfangreicheren Möglichkeiten und Ausbildungsziele unterscheide. Erstmals in der Vorhaltbeantwortung vom 28. März 2011 wird argumentiert, durch das Kindschaftsrechts- Änderungsgesetz 2001 (§ 146 Abs. 3 ABGB) hätte sich die Entscheidungsmöglichkeit der Eltern auf das Kind verschoben. Die Eltern hätten die Wahlmöglichkeit verloren, das Kind (gegen dessen Willen) im Einzugsbereich des Wohnortes zur Schule zu schicken.

Die beiden in Frage stehenden Tourismusfachschole sind dreijährig und bieten eine praxisbezogene Ausbildung in sämtlichen Bereichen der Gastronomie. Die erfolgreiche Abschlussprüfung berechtigt bei beiden Tourismusfachschole zur Führung des Berufstitels "Hotelkauffrau" bzw. "Hotelkaufmann". Der Befähigungsnachweis für die selbständige Ausübung im Hotel- und Gastgewerbe ist mit erfolgreichem Abschluss dieser Ausbildungen erbracht. Unter Hinweis auf die jeweiligen Studentafeln und des gleichartigen Ausbildungsabschlusses ist an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen, dass die Ausbildungen der Tourismusfachschole Z und Y ihrer Art nach vergleichbar sind. Dieser

Schlussfolgerung steht nicht entgegen, dass bei der Hotelfachschule Y das Betriebspraktikum "u.a". im fünf- Sterne Lehrhotel G.Hotel angeboten wird, ändert dieser Umstand im Ergebnis an der grundsätzlichen Gleichartigkeit der Berufungsausbildung hinsichtlich Ausbildungsgrad und Berechtigungen nichts. Überdies steht zweifelsfrei einem Schüler der Hotelfachschule Z (wenn er dies anstrebt) durchaus die Möglichkeit frei durch Treffen diesbezüglicher Dispositionen die zwei mindestens 12- wöchigen Pflichtpraktika in einem 5- Sterne- Hotel abzuleisten. Dem Berufungseinwand der mangelnden Unterrichtsplätze in der Tourismusfachschule Z ist entgegenzuhalten, dass nach der unwidersprochen gebliebenen Aussage der Direktorin überhaupt keine Bewerbung für einen Heimplatz und für die Aufnahme des Sohnes A in die Tourismusfachschule Z vorlag und dieser deshalb auch nicht abgelehnt wurde. Das Berufungsvorbringen zeigt daher keine besonderen Umstände auf, die gegen eine bestehende Ausbildungsmöglichkeit des Sohnes an der Tourismusfachschule Z sprechen. Überdies werden keine relevanten Unterschiede in den Ausbildungsschwerpunkten und dem Ausbildungsabschluss dargelegt, die eine Vergleichbarkeit der beiden Ausbildungen ihrer Art nach ausschließen.

Die dreijährige theoretische und praktische Ausbildung im Bereich der Hotellerie und Gastronomie mit dem Schulabschluss, der jeweils zur Führung des Berufstitels "Hotelkaufmann/Hotelkauffrau" berechtigt und dem mit erfolgreichem Abschluss dieser Ausbildung erfüllten Befähigungsnachweis zur Selbständigkeit im Gastgewerbe rechtfertigt demzufolge auf Sachverhaltsebene die begründete Schlussfolgerung, dass die Ausbildung an den Tourismusfachschulen Y und Z ihrer Art nach als "gleichwertig" zu verstehen sind. Durch die eingewendeten unterschiedlichen Ausbildungsschwerpunkte wird der vorliegende gleichwertige Schulabschluss nicht in Abrede gestellt. Der Hinweis, mangels Aufnahmekapazität hätte für den Sohn A keine Möglichkeit zur Ausbildung in der Tourismusfachschule Z bestanden, erweisen sich nach Vornahme ergänzender Sachverhaltserhebungen überdies als reine Schutzbehauptung, hat sich doch die Bw. für den Sohn (bzw. der Sohn selbst) überhaupt nicht um eine Aufnahme in dieser Ausbildungsstätte beworben. Soweit schlussendlich eingewendet wird, für die Tourismusschule in Y habe die Schule mit Internat gesprochen, dann lässt dieses Vorbringen außer Acht, dass auch der Tourismusschule Z ein Internat angeschlossen ist. Die aufgestellte Behauptung, das Internat nehme nur Schüler aus Osttirol oder vom Tiroler Oberland auf, weshalb es für den Sohn Andreas "nicht wählbar" war, trifft nach der fernmündlichen Aussage der Frau Direktorin in dieser Ausschließlichkeit in keiner Weise zu, denn wenn dies der Schüler oder die Eltern für notwendig erachten, steht die Internatsaufnahme auch den Schülern aus der näheren Umgebung jedenfalls offen. Im Übrigen bietet das der Tourismusschule Z angeschlossene Internat ebenfalls während der Woche zum Vertiefen des Stoffes und als Lernunterstützung

Studierhilfe in verschiedenen Gegenständen an, sodass auch der diesbezüglich behauptete Unterschied nicht besteht. Wenn aber der Sohn schon so großen Wert darauf gelegt hat, eine Tourismusschule mit Internat zu besuchen, dann wäre dies somit auch im Einzugsbereich seines Wohnortes zu realisieren gewesen. Von der Bw. werden somit (wie oben bereits erwähnt) keine stichhaltigen besonderen Umstände vorgebracht und sind auch sonst nicht ersichtlich die aufzeigen und dafür sprechen, dass für den Sohn A durch die unbestritten im Einzugsbereich des Wohnortes X gelegene Tourismusfachschule Z keine entsprechende ("gleichwertige") Ausbildungsmöglichkeit bestanden hat. Damit ist unter Beachtung der Sonderbestimmung des § 34 Abs. 8 EStG das Schicksal dieses Streitpunktes bereits entschieden. Wenn nämlich die beiden Tourismusfachschulen Z und Y dem Sohn die gleichwertigen Ausbildungsmöglichkeiten offerierten, dann war es für die Bw. dem Grunde nach nicht geboten, dem Sohn A die Berufsausbildung in der auswärtigen Tourismusschule Y zu finanzieren. Soweit aber die Bw. gestützt auf §§ 146 Abs. 3, 147 und 176 ABGB idF Kindschaftsrechts-Änderungsgesetz 2001 (KindRÄG 2001, BGBl. I Nr 135/2000) auf eine Änderung der Zivilrechtslage hinweist und daraus für den Streitfall etwas zu gewinnen versucht, lässt dieses Vorbringen Folgendes schlussendlich außer Acht. Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes werden nach Lehre und Rechtsprechung aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen. Demgegenüber trifft § 34 Abs. 8 EStG eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht, die durch die auswärtige Berufsausbildung erwachsen (und entgegen § 34 Abs. 7 Berücksichtigung finden). § 34 Abs. 8 EStG als lex specialis zu Abs. 7 sieht somit im Hinblick auf die Mehraufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes im Rahmen der Unterhaltspflicht erwachsen, den Abzug eines monatlichen Pauschbetrages dann vor, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG zutreffen. Diese liegen nach ständiger Rechtsprechung nicht vor, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht und damit eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach nicht geboten ist. Wenn nunmehr § 146 Abs. 3 ABGB idF KindRÄG 2001 ausdrücklich gesetzlich festschreibt, dass die Eltern in Angelegenheiten der Pflege und Erziehung auch auf den Willen des Kindes Bedacht zu nehmen haben, soweit dem nicht dessen Wohl und ihre Lebensverhältnisse entgegenstehen, dann räumt diese gesetzliche Bestimmung den (minderjährigen) Kindern im Rahmen der Erziehungspflicht der Eltern zweifelsfrei ein höheres Maß an Mitbestimmung bei der Schul- bzw. Berufsausbildung ein. Entgegen der Ansicht der Bw. ist diesem "Bedachtnehmen" aber keineswegs die Bedeutung beizumessen, dass bei der dabei vorzunehmenden Interessenabwägung der Wille des minderjährigen Kindes für die auswärtige Berufsausbildung allein entscheidend ist. Im Übrigen wurden nicht jene konkreten

Tatumstände aufgezeigt geschweige denn nachgewiesen, die im Gegenstandsfall dafür gesprochen haben, dass gemäß der Bestimmung des § 146 Abs. 3 ABGB idF KindRÄG 2001 in Angelegenheiten der Pflege und Erziehung überhaupt eine bestehende rechtliche Verpflichtung der Bw. gegenüber dem unterhaltsberechtigten Sohn A bestanden hat, diesem jedenfalls die auswärtige Berufsausbildung an der Tourismusfachschule Y zu finanzieren. Letztlich kann aber die abschließende Abklärung dieser Rechtsfrage aus nachstehender Überlegung auf sich beruhen. Wenn nämlich die Berufung gestützt auf § 146 Abs. 3 ABGB idF Kindschaftsrechts- Änderungsgesetz 2001 im Wesentlichen argumentiert, die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seien der Bw. im Rahmen ihrer Unterhaltsverpflichtung erwachsen und deshalb seien im Gegenstandsfall die Mehrkosten für die auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs 8 EStG zu berücksichtigen, dann lässt dieser Standpunkt unberücksichtigt, dass nach Lehre und Rechtsprechung die Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen werden. Ob aber "dann" die Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung des Kindes als außergewöhnliche Belastungen "gelten", entscheidet sich schlussendlich danach, ob die durch die Sonderbestimmung des § 34 Abs. 8 EStG normierte Tatbestandsvoraussetzung "wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht" zutrifft (und deshalb dem Grunde nach die auswärtige Berufsausbildung zwingend geboten war). Nur wenn diese auf Ebene des Sachverhaltes zu lösende Tatbestandsvoraussetzung zu bejahen ist, "gelten dann" nach der Regelung des § 34 Abs. 8 EStG (die eine lex specialis zu § 34 Abs. 7 EStG darstellt) jene (Mehr)Aufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht, die durch die auswärtige Berufsausbildung erwachsen sind, als außergewöhnliche Belastungen, die mit dem Pauschbetrag von monatlich 110 € zu berücksichtigen sind. Der Hinweis auf die durch die Bestimmung des § 146 Abs. 3 ABGB idF KindRÄG 2001 betreffend die Unterhaltspflicht geänderte Zivilrechtslage vermag somit im Ergebnis den Standpunkt der Bw. nicht zu stützen, entscheidet doch den Berufungsfall, dass, wie oben ausführlich dargelegt, im Einzugsbereich des Wohnortes für den Sohn A eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestand.

Zusammenfassend war hinsichtlich der beantragten außergewöhnlichen Belastung davon auszugehen, dass nach der speziellen Regelung des § 34 Abs. 8 EStG die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung in Y nicht als außergewöhnliche Belastung gelten, bestand doch für den Sohn A durch die unbestritten im Einzugsbereich des Wohnortes X liegende Tourismusfachschule Z eine entsprechende ("gleichwertige") Ausbildungsmöglichkeit, weshalb dem Grunde nach eine auswärtige Berufsausbildung nicht geboten war. Mangels Tatbestandsverwirklichung wurden vom Finanzamt zu Recht die in Höhe des monatlichen Pauschbetrages beantragten Aufwendungen der auswärtigen Berufsausbildung von 1.320

€ (=12 x 110 €) nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG anerkannt und abgezogen. Durch die ausdrückliche Übernahme der stattgebenden Teile der Berufungsvorentscheidung, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bilden, war spruchgemäß über die Berufung teilweise stattgebend abzusprechen. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Steuerberechnung wird auf den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 8. Juli 2009, Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Feldkirch, am 27. April 2011