



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/3555-W/10,
miterledigt RV/3557-W/10,
RV/3558-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Mag. Karla Hierhold, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2007, 2008 und 2009 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Streitgegenständlich sind der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 8. Oktober 2010 (im wiederaufgenommenen Verfahren ergangen), der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 ebenfalls vom 8. Oktober 2010 sowie der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 8. September 2010 (diesbezüglich Berufungsvorentscheidung – Gewährung des Kinderfreibetrages gemäß [§ 106a EStG 1988](#) i. H. v. 220 € - vom 8. Oktober 2010).

In den diesen Bescheiden zugrunde liegenden Einkommensteuererklärungen beantragte die Berufungswerberin (Bw.) unter anderem jeweils den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes, die an der HLF Krems erfolge.

Das Finanzamt versagte den Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) jeweils mit folgender Begründung:

„Aufwendungen für eine [Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#) gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Mehraufwendungen durch einen auswärtigen Schulbesuch sind dann nicht zwangsläufig, wenn dieser Schulbesuch bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahbereich des Wohnortes gelegenen Schule absolviert werden kann. Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte gesetzt werden, sind aber die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine Zwangsläufigkeit vor und es besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gem. § 34 Abs.8 EStG 1988. Bezüglich Ausbildung Ihres Sohnes bei der HLF Krems besteht laut obiger Ausführungen kein Anspruch auf den Pauschbetrag, da eine gleichwertige Ausbildung bei der HLA in Baden absolviert werden kann. Betreffend Berufsausbildung in Wien (Studium Geographie) ab 10/2009 besteht ebenfalls kein Anspruch, da der Studienort im Einzugsbereich von Baden ist.“

In ihren Berufungen bzw. in ihrem Vorlageantrag, jeweils vom 12. Oktober 2010, begehrt die Bw. den Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) und führt dazu – unter Beilage entsprechender Unterlagen - ins Treffen, dass der Ausbildungsschwerpunkt Hotelmanagement nur in Krems an der Donau und nicht in Baden angeboten werde. Was das Studium anlange, studiere der Sohn ab Oktober 2009 nicht in Wien, sondern an der Privatuniversität der Kreativwirtschaft in St. Pölten.

Aus den in den Finanzamtsaktenteilen befindlichen Unterlagen ergibt sich:

Der Zweig „Kultur- und Kongressmanagement“ an der Höheren Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe Baden, der vom Finanzamt als Vergleich herangezogen wurde, wird auf der Homepage der Schule wie folgt beschrieben:

„Auf einen Blick:

- *Reife- und Diplomprüfung und EU-Diplom*
- *Zertifikat der Wirtschaftskammer Kultur- und KongressassistentIn*
- *Umfassende touristische Ausbildung*
- *Tourismus-, Kultur-, Tagungs-, Event- und Kongressmanagement*
- *Fach- und berufsspezifisches Englisch*
- *Zweite Fremdsprache Französisch*

- *Dritte Fremdsprache Spanisch oder Italienisch (ab dem 3. Jahrgang)*
- *IT-Ausbildung*
- *Allgemeinbildung*
- *Fachpraktischer Unterricht in Küche und Service*
- *Pflichtpraktikum: 12 Wochen zwischen dem 3. und 4. Jahrgang*
- *Zusatzqualifikationen*

Die HLA Baden ist die einzige Schule in Niederösterreich, die eine Ausbildung zum/zur Kultur- und Kongressmanager/in anbietet.

Die Basis der Ausbildung bilden fünf Säulen: Allgemeinbildung, wirtschaftliche Ausbildung, fachpraktische Ausbildung, Fremdsprachenerwerb und die fachtheoretische Ausbildung.

Die Kultur- und Kongressmanagement-Branche ist zukunftssträftig und benötigt aufgrund der steigenden Nachfrage qualifizierte Mitarbeiter.

Die Konzeption und Durchführung von Veranstaltungen im gesamten touristischen, öffentlichen und kulturellen Bereich ist wesentlicher Bestandteil der Ausbildung. Weitere Bereiche sind die Veranstaltungsplanung, das Eventmanagement und das angewandte Projektmanagement.

Der Ausbildungszweig Kultur- und Kongressmanagement bereitet die Schülerinnen und Schüler auf das bevorstehende Berufsleben zielorientiert vor und vermittelt die nötigen Qualifikationen für Tätigkeiten in den Bereichen des Kultur- und Kongresswesens und im Event- und Tourismusmanagement."

Dem Leitbild der Höheren Bundeslehranstalt für Tourismus (HLF) Krems an der Donau zufolge, bildet diese „Gastgeber für den internationalen Tourismus aus. Die Gastgeberrolle orientiert sich am Lebensstil der Genießer. Der Lebensraum Schule ist auf die Vermittlung von praxisrelevanter, fachlicher und sozialer Kompetenz ausgerichtet."

„Der Anspruch zu den besten Ausbildungsstätten Österreichs zu gehören erfordert, dass diese Identität an der Schule erlebbar ist. Im Zusammenhang mit der Zielsetzung, Service-Champions (Gastgeber) für (anspruchsvolle) Genießer im Tourismus auszubilden und dies unter Einsatz von modernen und praxisnahen Lernmethoden erreichen zu wollen, gelten die folgenden Leitsätze:

- *Wir vermitteln Wissen, Können und Werte*
- *Unsere Ausbildungsziele orientieren sich am Bedarf der Tourismuswirtschaft*
- *Wir schätzen klare Strukturen und Aufgabenbereiche*

- *Wir schätzen verantwortungsvollen Umgang miteinander und gegenseitige Achtung voreinander*
- *Wir leben professionelle Dienstleistungsqualität vor."*

„Die Ausbildung dauert fünf Jahre. Sie umfasst die Bereiche Allgemeinbildung, Sprachen, kaufmännische Ausbildung, Tourismus und gastronomische Praxis:

Allgemeinbildung: 29%

Food and Beverage: 19%

Kaufmännische Ausbildung: 18%

Sprachen: 17%

Tourismus 17%."

Ab dem dritten Jahrgang erfolgt eine Spezialisierung. Im Ausbildungsschwerpunkt Hotel- und Dienstleistungsmanagement stehen spezielle Aufgaben im Beherbergungswesen im Vordergrund.

Die Stundentafeln für den Ausbildungszweig „Kultur- und Kongressmanagement“ an der HLA Baden und für den Ausbildungsschwerpunkt Hotel- und Dienstleistungsmanagement an der HLF Krems sehen wie folgt aus:



HÖHERE LEHRANSTALT FÜR WIRTSCHAFTLICHE BERUFE
Ausbildungszeit "Kultur- und Kongressmanagement"
I. STUNDENTAFEL (schulautonom)
 (Gesamtstundenzahl und Stundenausmaß der einzelnen Unterrichtsgegenstände)
SV Pflichtpraktikum zw. III und IV Jg.



A. Pflichtgegenstände	Wochenstunden Jahrgang					Summe
	I	II	III	IV	V	
A.1. Stammbereich						
1. Religion.....	2	2	2	2	2	10
2. Sprache und Kommunikation:						
2.1. Deutsch.....	3	2	2	2	2	11
2.2. Kommunikation und Präsentation ¹⁾	-	1	-	-	-	1
2.3. Fremdsprachen:						
2.3.1. Englisch.....	3	3	3	3	3	15
2.3.2. Zweite lebende Fremdsprache ²⁾	3	3	3	3	3	15
2.3.3. Dritte lebende Fremdsprache ²⁾	-	-	3	3	3	9
3. Humanwissenschaften:						
3.1. Geschichte und Kultur.....	-	-	-	2	3	5
3.2. Psychologie und Philosophie.....	-	-	-	2	2	4
4. Kunst:						
4.1. Musikerziehung.....	1	1	1	1	1	5
4.2. Bildnerische Erziehung.....	1	1	1	1	1	5
5. Naturwissenschaften:						
5.1. Biologie und Ökologie.....	-	2	2	-	-	4
5.2. Chemie.....	3	-	-	-	-	3
5.3. Physik.....	-	-	2	-	-	2
5.4. Mathematik und angewandte Mathematik.....	2	2	2	2	2	10
6. Wirtschaft, Politik und Recht:						
6.1. Wirtschaftsgeographie.....	2	2	-	-	-	4
6.2. Betriebs- und Volkswirtschaft.....	2	2	2	2	2	10
6.3. Politische Bildung und Recht.....	-	-	-	2	2	4
6.4. Rechnungswesen und Controlling ³⁾	2	2	3	2	2	11
7. Informationsmanagement:						
7.1. Informations- und Officemanagement ⁴⁾	3	2	-	-	-	5
7.2. Angewandte Informatik.....	-	2	2	-	-	4
8. Kultur-, Event- und Tagungsmanagement:						
8.1. Kulturmanagement.....	-	-	2	2	2	6
8.2. Tagungs- und Kongressmanagement.....	-	-	-	3	3	6
8.3. Betriebswirtschaftliche Übungen.....	-	-	-	3	-	3
9. Ernährung und Gastronomie						
9.1. Food & Beverage & Cateringmanagement.....	-	2	3	-	-	5
9.2. Ernährung.....	-	3	-	-	-	3
10. Bewegung und Sport.....	2	2	2	1	1	8
Wochenstundenzahl Stammbereich	29	34	35	36	34	168
A.2. Schulautonomer Erweiterungsbereich						
1. Praxisseminar "Grundlagen Food & Beverage".....	2	2	2	-	-	6
3. Praxisseminar "Angewandtes Projektmanagement".....	-	-	-	-	1	1
Wochenstundenzahl Erweiterungsbereich	2	2	2	0	1	7
B. Pflichtpraktikum						
Zwölf Wochen zwischen dem III. und IV. Jahrgang.						
C. Freigegegenstände und unverbindliche Übungen						
D. Fakultatives Praktikum						
Vier Wochen zwischen dem IV. und V. Jahrgang.						
E. Förderunterricht						
Gesamtwochenstundenzahl	31	36	37	36	35	175

²⁾ In Amtsschriften ist in Klammern die Bezeichnung der Fremdsprache anzuführen.

³⁾ Mit Computerunterstützung.

⁴⁾ Mit computerunterstützter Textverarbeitung.

Höhere Bundeslehranstalt für Tourismus

2. Lebende Fremdsprache: Französisch Ausbildungsschwerpunkt: Hotel- und Dienstleistungsmanagement

A. Pflichtgegenstände

Stammbereich	I.	II.	III.	IV.	V.	Summe
Religion	2	2	2	2	2	10
Sprache und Kommunikation:						
Englisch	3	3	2	2	3	13
Weitere lebende Fremdsprache(n)						
Französisch	3	3	3	3	3	15
Informations- und Officemanagement	2	2				4
Angewandte Informatik		2	2	2		6
Kommunikation und Präsentation		2				2
Allgemeinbildung:						
Deutsch	3	3	2	2	2	12
Geschichte und Kultur inkl. Projekt						
Zeitgeschichte touristischer Destinationen				2	2	6
Biologie und Ökologie inkl. Projekt						
Tourismus und Umweltschutz		2			2	4
Mathematik und angewandte Mathematik		2	2	2	2	8
Tourismus, Wirtschaft und Recht:						
Tourismusgeographie und Reisewirtschaft				2	2	6
Tourismus, Marketing und Reisebüro				3	3	9
Betriebs- und Volkswirtschaft	3	2	2		2	9
Rechnungswesen und Controlling	4	2	2	2	4	14
Politische Bildung und Recht					3	3
Ernährung, Gastronomie und Hotellerie:						
Ernährung	2					2
Küchenorganisation und Kochen	3	3	1	3		10
Getränke	1	1				2
Serviceorganisation und Servieren	2	2	1	2		7
Betriebspraktikum	3	3	2	1		9
Leibesübungen und sportliche Animation	2	2	2	2	1	9
Wochenstundenzahl Stammbereich	33	36	30	30	31	160

Schulautonome

Pflichtgegenstände	I.	II.	III.	IV.	V.	Summe
Fremdsprachenprojekt:						
Regional- und Destinationsmanagement					2	2
Wochenstundenanzahl Schulautonome					2	2

Ausbildungsschwerpunkt	I.	II.	III.	IV.	V.	Summe	
Hotel- und Dienstleistungsmanagement				3	3	2	8
Wochenstundenanzahl							
Ausbildungsschwerpunkte				3	3	2	8

Seminare	I.	II.	III.	IV.	V.	Summe
Fachpraktisches Seminar: Restaurantpraktikum				3		3
Betriebsorganisatorisches Seminar: Unternehmensgründung und Sicherheitsmanagement					1	1
IT-Seminar: e-tourism					1	1
Wochenstundenanzahl Seminare				3	2	5

Gesamtwochenstundenanzahl	33	36	36	35	35	175
----------------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	------------

B. Pflichtpraktikum

Insgesamt 32 Wochen vor Eintritt in den V. Jahrgang

C. Freigegegenstände und unverbindliche Übungen

D. Förderunterricht

Hinsichtlich des Bakkalaureatstudiums Event Engineering in St. Pölten wurde für das Sommersemester 2010 ein Erfolgsnachweis vorgelegt, ebenso das Reife- und Diplomprüfungszeugnis der Höheren Lehranstalt für Tourismus.

Die HLA Krems an der Donau bestätigte mit Schreiben vom 12. Oktober 2010, dass sich „die Lehrpläne im Rahmen der Höheren Lehranstalt für Tourismus wesentlich von den Lehrplänen der Höheren Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe unterscheiden.

Die Lehrpläne der Höheren Bundeslehranstalt für Tourismus sind ausschließlich auf den Tourismus ausgerichtet und enthalten z.B. keine kreativen Fächer wie Musik oder Bildnerische Erziehung. Ein weiterer Unterschied ist die in den Tourismusschulen vorgesehene Pflichtpraxis im Ausmaß von insgesamt 32 Wochenstunden während der fünfjährigen Ausbildungszeit.

Als Beilage dürfen wir Ihnen noch die Studentafel der Höheren Bundeslehranstalt für Tourismus (Ausbildungsschwerpunkt Hotelmanagement) anschließen.

Die Bildungsziele und Lehrinhalte der Höheren Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe und der Höheren Lehranstalt für Tourismus unterscheiden sich in den wesentlichen Bereichen, sodass man die Höhere Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe Baden mit der Höheren Bundeslehranstalt für Tourismus Krems nicht unmittelbar vergleichen kann."

Die HLA Baden bestätigte mit Schreiben vom 12. Oktober 2010:

„Der Ausbildungsschwerpunkt Hotelmanagement wird an der HLA Baden nicht angeboten. Hotelmanagement ist Schwerpunkt einer Tourismusschule. Die HLA Baden ist eine Schule für wirtschaftliche Berufe. Der Ausbildungsschwerpunkt Kulturtouristik ist nicht gleich zu setzen mit dem Ausbildungsschwerpunkt Hotelmanagement. Die Bundeslehranstalt für Tourismus in Krems ist eine andere Schulform als die Schulform der Höheren Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe in Baden."

Mit Vorlageberichten vom 5. November 2010, beim Unabhängigen Finanzsenat am 15. November 2010 eingelangt, legte das Finanzamt die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Unstrittig ist, dass der Sohn der Bw., A, in den Jahren 2007 und 2008 sowie von Jänner bis Juni 2009 die HLF Krems in Krems an der Donau besucht hat und dass sich diese Schule nicht im Sinne von [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) im Nahebereich des Wohnortes Baden befindet.

Strittig ist, ob die HLF Baden der HLF Krems im Sinne von [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) entspricht.

Zu den Eckdaten bezüglich dieser Schulen darf auf die oben wiedergegebene Aktenlage verwiesen werden.

Unstrittig ist ferner, dass A ab Oktober 2009 an einer Privatuniversität in St. Pölten studiert und sich St. Pölten ebenfalls nicht im Nahebereich des Wohnortes Baden befindet.

Schließlich ist unstrittig, dass die geschiedene Bw. für A während des Jahres 2009 Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag bezogen hat und für A in diesem Jahr kein Unterhaltsabsetzbetrag bezogen wurde.

Kinderfreibetrag

[§ 106a EStG 1988](#) lautet:

„§ 106a. (1) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu. Dieser beträgt

- 220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird;*
- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird,*
- 132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn einem anderen nicht im selben Haushalt lebenden Steuerpflichtigen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 zusteht.*

(2) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 steht ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 Euro jährlich zu, wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält.

(3) Steht für ein Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 2 zu, darf für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 1 in Höhe von 132 Euro nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der mehr als sechs Monate Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 hat.

(4) Der Kinderfreibetrag wird im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt. In der Steuererklärung ist die Versicherungsnummer ([§ 31 ASVG](#)) oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte ([§ 31a ASVG](#)) jedes Kindes, für das ein Kinderfreibetrag geltend gemacht wird, anzuführen."

Ein Kind i. S. d. [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) ist ein solches, für das der oder dem Steuerpflichtigen oder ihrem/seinem (Ehe-)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe gewährt wurde und daher ein Kinderabsetzbetrag zusteht (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 106a Anm. 5).

Diese Voraussetzung ist nach der Aktenlage gegeben.

Bei getrennt lebenden Eltern hängt die Höhe des Kinderfreibetrags für die oder den haushaltsführenden Alleinerzieher(in) davon ab, ob dem anderen Elternteil der Unterhaltsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#)) zufolge Leistung des gesetzlichen Unterhalts (und somit der Kinderfreibetrag nach [§ 106a Abs. 2 EStG 1988](#), § 106 Abs. 2 EStG 1988 verweist auf § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988) zusteht. Hier besteht nur insoweit Dispositionsmöglichkeit für ein im Inland lebendes Kind, als der andere Elternteil keinen

Unterhalt leistet und ihm daher der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zusteht (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 106a Anm. 7a).

Die Bw. hat den Kinderfreibetrag i. H. v. 220 € beantragt, das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung den Kinderfreibetrag in der beantragten Höhe berücksichtigt.

Die Berufungsbehörde geht daher davon aus, dass für A im Jahr 2009 ein Unterhaltsabsetzbetrag nicht zugestanden ist und daher der Bw. der Kinderfreibetrag von 220 € - und nicht jener von 132 € - zu gewähren ist, und folgt diesbezüglich der erstinstanzlichen Behörde.

Außergewöhnliche Belastung

[§ 34 EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

„(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 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.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(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."

Die zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ergangene [Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. [BGBl. II Nr. 449/2001](#), lautet:

Zu § 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2. (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des [§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992](#), BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß [§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992](#), BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des [§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992](#), BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß [§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992](#), BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von

nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 449/2001](#) ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden."

Auswärtige Berufsausbildung an der HLA Krems an der Donau

In [§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Unterricht und Kunst über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 608/1993](#), i. d. g. F. wird Baden nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Krems an der Donau zeitlich noch zumutbar ist.

Aus dem Routenplaner www.anachb.at ergibt sich – wie aus dem elektronischen Fahrplan der ÖBB HAFAS - auch, dass mit öffentlichen Verkehrsmitteln der Bahnhof Krems an der Donau (Gemeindemittelpunkt) vom Bahnhof Baden (Gemeindemittelpunkt) nicht mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde erreichbar ist.

Dies ist auch nicht strittig.

Fraglich ist, ob im „Einzugsbereich des Wohnortes“ Baden mit der HLA Baden eine (der HLA Krems) „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ besteht.

[§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zufolge darf nämlich im „Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ vorhanden sein.

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten somit dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Nahebereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 54).

[§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) verlangt, dass eine „entsprechende“ Berufsausbildung im Nahebereich des Wohnortes nicht möglich ist, sodass nicht jede auswärtige Berufsausbildung den Pauschbetrag vermittelt, sondern nur eine solche, die im Nahebereich des Wohnortes in dieser Form nicht angeboten wird (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 57a).

Nach der Entscheidungspraxis des UFS bieten Schulen mit gleicher gesetzlicher Schulartbezeichnung nach dem SchOG (zB ein öffentliches Realgymnasium und eine als Realgymnasium geführte Privatschule) grundsätzlich eine im Wesentlichen vergleichbare Ausbildung (vgl. UFS 12. 1. 2005, RV/1430-W/04). Unmaßgebend ist, ob innerhalb der Schulart ein spezieller Unterrichtsschwerpunkt gesetzt wird (vgl. UFS 23. 10. 2007, RV/0822-

L/06, zu Gymnasium „nach dem Grundsatz des Marchtaler Plans“, UFS 27. 1. 2010, RV/0997-G/09 zu HIB Graz-Liebenau mit Schwerpunkt Bewegung und Sport oder UFS 19. 3. 2010, RV/0418-G/08, zu BORG mit Schwerpunkt Instrumentalunterricht).

Demzufolge werden etwa allgemeinbildende höhere Schulen ([§ 36 SchOG](#); Gymnasium, Realgymnasium, Wirtschaftskundliches Realgymnasium, Oberstufenrealgymnasium) als gleichwertig anzusehen sein, da es diesen gemeinsam ist, die Aufgabe, den Schülern eine umfassende und vertiefte Allgemeinbildung zu vermitteln und sie zugleich zur Universitätsreife zu führen ([§ 34 SchOG](#)), zu haben, während hingegen bei den berufsbildenden höheren Schulen ([§ 67 SchOG](#), Höhere technische und gewerbliche Lehranstalten, Handelsakademien, Höhere Lehranstalten für wirtschaftliche Berufe) die Aufgaben der einzelnen Schularten – neben der Universitätsreife höhere allgemeine und fachliche Bildung, die zur Ausübung eines gehobenen Berufs auf technischem, gewerblichem, kunstgewerblichem, kaufmännischen, hauswirtschaftlichen und sonstigen wirtschaftlichem Gebiet befähigt – deutlich differenzieren und etwa ein Wechsel von einer HAK zu einer HTL wesentlich aufwendiger als ein solcher zwischen Gymnasium und Realgymnasium ist (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 63 m. w. N.).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist bei berufsbildenden Schulen – anders als bei allgemeinbildenden Schulen – für die Frage, ob ein Ausbildungsgang einem anderen entspricht, auf die konkreten Ausbildungsinhalte und nicht allein auf die Schulart abzustellen.

Die berufsbildenden höheren Schulen haben die Aufgabe, den Schülern eine höhere allgemeine und fachliche Bildung zu vermitteln, die sie zur Ausübung eines gehobenen Berufes auf technischem, gewerblichem, kunstgewerblichem, kaufmännischem oder hauswirtschaftlichem und sonstigem wirtschaftlichen Gebiet befähigt und sie zugleich zur Universitätsreife zu führen (§ 65 Abs. 1 SchOG), während die allgemeinbildenden höheren Schulen die Aufgabe haben, den Schülern eine umfassende und vertiefte Allgemeinbildung zu vermitteln und sie zugleich zur Universitätsreife zu führen.

Allen höheren Schulen ist zwar gemeinsam, dass sie die Schüler zur Universitätsreife führen sollen. Während die AHS aber – bestimmte Sonderformen wie das Werkschulheim (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 63 m. w. N.) ausgenommen – eine Allgemeinbildung vermitteln sollen und diese Allgemeinbildung universell einsetzbar ist, steht bei der BHS die Ausbildung für bestimmte Berufszweige im Vordergrund. Hier liegt es auf der Hand, dass eine an einer BHS angebotene Ausbildung nicht jener, die an einer anderen BHS angeboten wird, entsprechen muss. Hier wird auf die konkreten Ausbildungsinhalte und etwa bei Höheren technischen und gewerblichen Lehranstalten auf die jeweiligen Fachrichtungen (Fachabteilungen) Bedacht zu nehmen sein.

Gemäß [§ 76 Abs. 1 SchOG](#) dient die Höhere Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe „der Erwerbung höherer wirtschaftlicher Bildung, die zur Ausübung gehobener Berufe in den Bereichen Wirtschaft, Verwaltung, Ernährung, Tourismus und Kultur“ befähigt.

Sowohl bei der tatsächlich besuchten Schule in Krems an der Donau als auch bei der vom Finanzamt als Vergleichsschule herangezogenen Schule in Baden handelt es sich schulrechtlich um Höhere Lehranstalten für wirtschaftliche Berufe.

Hingegen unterscheiden etwa die „Verordnung der Bundesministerin für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz über die Höchstbeträge pro Schüler und Schulform für die unentgeltliche Abgabe von Schulbüchern im Schuljahr 2006/07 (Limit-Verordnung 2006/07)“, [BGBl. II Nr. 312/2006](#), die „Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit, Familie und Jugend über die Höchstbeträge pro Schüler und Schulform für die unentgeltliche Abgabe von Schulbüchern im Schuljahr 2007/08 (Limit-Verordnung 2007/08)“, [BGBl. II Nr. 91/2007](#), und die „Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit, Familie und Jugend über die Höchstbeträge pro Schüler und Schulform für die unentgeltliche Abgabe von Schulbüchern im Schuljahr 2008/09 (Limit-Verordnung 2008/09)“, [BGBl. II Nr. 93/2008](#) hinsichtlich des Ausstattungsumfangs zwischen Höheren Lehranstalten für wirtschaftliche Berufe und Höheren Lehranstalten für Tourismus (und etwa bei den AHS zwischen Gymnasien, Realgymnasien und Oberstufenrealgymnasium).

Während an der Höheren Bundeslehranstalt für Tourismus (HLF) Krems an der Donau die Bereiche Allgemeinbildung, Sprachen, kaufmännische Ausbildung, Tourismus und gastronomische Praxis vermittelt werden und im Ausbildungsschwerpunkt Hotel- und Dienstleistungsmanagement spezielle Aufgaben im Beherbergungswesen im Vordergrund stehen, erfolgt im Zweig „Kultur- und Kongressmanagement“ an der Höheren Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe Baden ebenfalls eine touristische Ausbildung, wird ebenfalls Allgemeinbildung vermittelt und wird ein fachpraktischer Unterricht in Küche und Service geboten. Allerdings liegt dort der Schwerpunkt auf dem Tourismus-, Kultur-, Tagungs-, Event- und Kongressmanagement und nicht auf dem Hotellerie- und Gastronomiemanagement.

Die Stundentafeln der beiden Ausbildungszweige unterscheiden sich - abgesehen davon, dass in Baden durchgehend auch Musikerziehung und Bildnerische Erziehung und ab dem 3. Jahrgang eine 3. lebende Fremdsprache unterrichtet wird, im ersten Jahrgang auch 3 Stunden Chemie vorgesehen sind, und die Stundenzahlen einzelner Gegenstände mehr oder weniger von einander abweichen - im Wesentlichen dadurch, dass an der HLA Krems auch „Tourismus, Marketing und Reisebüro“ unterrichtet wird und der Bereich Ernährung und Gastronomie schwerpunktmäßig auf Gastronomie und Hotellerie abgestellt ist, während dieser an der HLA Baden – mit einer deutlich geringeren Stundenzahl – „Food & Beverage &

Cateringmanagement“ betrifft (und statt dessen in Baden ein Schwerpunkt auf „Kultur-, Event- und Tagungsmanagement“ liegt, das in Krems in dieser Form nicht angesprochen wird).

Anders als in Baden ist – neben dem jeweiligen Pflichtpraktikum – in den ersten vier Jahren in Krems ein Betriebspraktikum vorgesehen; zusätzlich wird etwa der Ausbildungsschwerpunkt Hotel- und Dienstleistungsmanagement vertieft.

Die Direktionen der beiden Schulen haben ebenfalls bestätigt, dass der Ausbildungsschwerpunkt Kulturtouristik mit dem Ausbildungsschwerpunkt Hotelmanagement nicht gleich zu setzen ist.

Von der an beiden Schulen für alle fünf Jahrgänge gleichen Gesamtstundenanzahl von 175 Stunden entfallen auf die Schwerpunktbereiche, die das Typische des jeweiligen Ausbildungsganges ausmachen und am jeweils anderen Schulort nicht oder nicht in dieser Form angeboten werden, mehr als 25%.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde unterscheiden sich somit die Ausbildungszweige an der HLA Krems von jener an der HLA Baden derart, dass nicht mehr von einer jeweils „entsprechenden“ Ausbildungsmöglichkeit i. S. d. [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gesprochen werden kann.

Der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung steht daher zu.

Auswärtige Berufsausbildung an der Privatuniversität in St. Pölten

In [§ 9 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993](#), i. d. g. F. wird Baden nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort St. Pölten zeitlich noch zumutbar ist.

Aus dem Routenplaner www.anachb.at ergibt sich – wie aus dem elektronischen Fahrplan der ÖBB HAFAS - auch, dass mit öffentlichen Verkehrsmitteln der Hauptbahnhof St. Pölten (Gemeindemittelpunkt) vom Bahnhof Baden (Gemeindemittelpunkt) nicht mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde erreichbar ist.

Daher steht für die auswärtige Berufsausbildung in St. Pölten von Oktober bis Dezember 2009 der Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) vor.

Das Finanzamt ging irrtümlich davon aus, dass ein Studium in Wien – das im Nahebereich von Baden liegt – betrieben wurde.

Höhe des Pauschbetrags für auswärtige Berufsausbildung im Jahr 2009

Der Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) steht auch während der Schul- und Studienferien zu (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 76; LStR 2002 Rz 878; kritisch *Jakom/Baldauf*, EStG, 2010, § 34 Rz 83).

Gleiches gilt etwa für die Familienbeihilfe, deren Bezug durch Ferien nicht unterbrochen wird (vgl. *Lenneis* in *Csaszar/Lenneis/Wanke* [Hrsg.], FLAG, § 2 Rz 38).

Dem Gesetz zufolge ist der Pauschbetrag „pro Monat der Berufsausbildung“ zu gewähren.

Das Schuljahr besteht aus dem Unterrichtsjahr und den Hauptferien (§ 2 Abs. 2 Schulzeitgesetz 1985). Solange ein Kind Schüler ist, gehören die Hauptferien zum Schuljahr und befindet sich ein Schüler auch während der Hauptferien in Berufsausbildung.

Ein Schüler hört nach [§ 33 Abs. 1 SchUG](#) auf, Schüler einer Schule zu sein, wenn er die lehrplanmäßig letzte Schulstufe (allenfalls nach Wiederholung) abgeschlossen hat.

Bis dahin befindet er sich in Berufsausbildung und steht der Pauschbetrag auch während der Haupt- und sonstiger Ferien zu, zumal auch während der Ferien (bzw. Universitäten: lehrveranstaltungsfreien Zeiten) Mehraufwendungen etwa für ein auch über die Ferien zu zahlendes Quartier am Ausbildungsort oder für Fahrten an die Ausbildungsstätte beispielsweise für Bibliotheksbesuche bestehen können (Ferien bzw. lehrveranstaltungsfreie Zeiten sind nicht unbedingt mit „lernfreien“ Zeiten gleichzusetzen) und der Umstand, dass in den Ferien möglicherweise geringere Aufwendungen anfallen, offenbar in der – nicht offen gelegten – Kalkulation der Höhe des Pauschbetrags enthalten ist, anderenfalls der Gesetzgeber in [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) eine andere Formulierung wählen hätte müssen.

Die Zeit von Juli bis September 2009 ist daher nicht mehr als (verlängerte) Ferien dem Schulbesuch an der HLA Krems zuzurechnen, ebenso wenig dem späteren Studium an der Privatuniversität.

Die Berufsausbildung an der HLA Krems endete somit im Juni 2009; das Studium in St. Pölten begann im Oktober 2009.

Mit der Zulassung durch das Rektorat wird der Antragsteller Studierender und damit Angehöriger der Universität, auf die sich die Zulassung bezieht (vgl. auch [§ 94 Abs. 1 Z 1 UG](#)). Die mit der Zulassung verbundenen Rechtswirkungen bleiben allerdings nur so lange bestehen, so lange nicht ein Sachverhalt verwirklicht ist, der einen Erlöschenstatbestand erfüllt (vgl. [§§ 68](#) und [71 UG](#)); insbesondere ist die Aufrechterhaltung der Zulassung davon abhängig, dass der Studierende rechtzeitig die Fortsetzung des Studiums meldet und den

Studienbeitrag rechtzeitig entrichtet, sofern er nicht beurlaubt ist (vgl. *Perthold-Stoitzner* in *Mayer*, UG 2.00 § 60 V.1).

Das Studienjahr besteht aus dem Wintersemester, dem Sommersemester und der lehrveranstaltungsfreien Zeit. Es beginnt am 1. Oktober und endet am 30. September des folgenden Jahres ([§ 52 UG](#)).

Vor dem Oktober 2009 erfolgte daher keine Berufsausbildung als Student. Hingegen gehört auch die lehrveranstaltungsfreie Zeit zur Berufsausbildung, solange das Kind noch Student ist und das Studium tatsächlich ernsthaft betreibt.

Fraglich kann nun sein, ob der Bw. auch für die (Mindest-)Zeit zwischen den beiden Ausbildungen der Pauschbetrag zusteht.

Familienbeihilfenrechtlich – für den Beihilfenanspruch für volljährige Kinder ist nach [§ 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967](#) (von hier nicht interessierenden anderen Fällen abgesehen) maßgeblich, dass diese „für einen Beruf ausgebildet oder in einem erlernten Beruf in einer Fachschule fortgebildet werden, wenn ihnen durch den Schulbesuch die Ausübung ihres Berufes nicht möglich ist“ - stellt sich das Problem der Überbrückung der Zeit zwischen dem Abschluss der Schulausbildung und dem Beginn einer weiteren Berufsausbildung, wenn die weitere Berufsausbildung zum frühestmöglichen Zeitpunkt nach Abschluss der Schulausbildung begonnen wird, zufolge [§ 2 Abs. 1 lit. d FLAG 1967](#) (i. d. F. BudgetbegleitG 2011 ausdrücklich diesen Fall nennend, zuvor allgemeiner formuliert) nicht.

Für A stand daher auch für die Zeit von Juli bis September 2009 Familienbeihilfe zu.

Steuerrechtlich dienen der Berufsausbildung alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 58). In Berufsausbildung befindet man sich steuerlich solange, bis die Berufsziele noch nicht erreicht sind, wenn eine ernsthafte Vorbereitung darauf erfolgt (vgl. BFH 24. 6. 2004, III R 3/03, m. w. N.).

Mit der Reife- und Diplomprüfung an der HLA Krems war die Berufsausbildung von A noch nicht abgeschlossen, er setzte diese an der Privatuniversität der Kreativwirtschaft in St. Pölten fort. Für beide Ausbildungsteile stand der Pauschbetrag infolge auswärtiger Berufsausbildung zu.

Bei der Beurteilung der – von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahrens nicht relevierten – Frage, ob der Pauschbetrag auch für die Monate Juli, August und September 2009 zusteht, ist zu berücksichtigen, dass die Berufsausbildung von A nach der erfolgreichen

Absolvierung der HLA Krems insoweit abgeschlossen war, als A mit dieser Ausbildung einem qualifizierten Beruf nachgehen hätte können. Mit dem Studium Event Engineering eröffnen sich A später weitere Berufsfelder.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) dahingehend auszulegen, dass der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung während eines Ausbildungsganges außerhalb des Nahebereichs des Wohnortes auch für Ferien- und lehrveranstaltungsfreie Zeiten zusteht, solange das Kind als Lernender diesem Ausbildungsgang angehört, also etwa weiterhin Schüler oder Student im Rechtssinn ist. Für die Zeit zwischen dem Abschluss eines Ausbildungsganges und dem Beginn des nächsten Ausbildungsganges – also etwa nach Abschluss der Schulausbildung und dem Beginn einer weiteren Berufsausbildung – steht der Pauschbetrag jedoch nicht zu, selbst wenn beide Ausbildungsgänge außerhalb des Nahebereichs des Wohnortes erfolgen.

Die Überbrückung zweier Ausbildungsgänge ist etwa der Überbrückung zweier Unterrichtsjahre durch die Hauptferien – in denen der Schüler, so er nicht aus bestimmten Gründen zwischenzeitig aus der Schule ausscheidet – weiterhin Schüler der Schule bleibt - nicht gleichzusetzen.

Es steht daher der Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) nur ab Beginn bzw. nur bis zum Ende jenes Ausbildungsganges zu, der außerhalb des Nahebereichs des Wohnortes stattfindet, mag sich das Kind steuerlich gesehen auch in der Zeit bis zum frühestmöglichen Beginn des nächsten Ausbildungsganges weiterhin in Berufsausbildung befinden.

Eine andere Auslegung würde zu einer unterschiedlichen Behandlung jener Fälle, in denen sowohl der erste als auch der anschließende Ausbildungsgang außerhalb des Nahebereichs des Wohnortes stattfinden, mit jenen, in denen nur einer der beiden Ausbildungsgänge den Anspruch auf den Pauschbetrag vermittelt, führen. Eine Fortzahlung, nur weil zufällig beide Ausbildungsgänge am selben Ort oder an verschiedenen Orten außerhalb des Nahebereichs des Wohnortes abgehalten werden, wäre hier sachlich nicht gerechtfertigt.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 31. Jänner 2012