



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, in der Folge mit Bw. bezeichnet, machte außergewöhnliche Belastungen für ein Auslandsstudium der Tochter im Jahr 2009 in Höhe von Euro 2.400,00 in seiner Steuererklärung geltend (monatlich ca. Euro 600,00 laut Bw.). Zusätzlich beantragte der Bw. in der Beilage L 1k für 4 Monate den Pauschalbetrag für die auswertige Berufsausbildung. Die geltend gemachten Beträge für das Studium der Tochter wurden vom Finanzamt (FA) im Einkommensteuerbescheid nicht anerkannt, die folgende Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des FA als unbegründet abgewiesen. Zusammenfassend ist das FA folgender Rechtsansicht:

Gemäß 34 Abs. 8 EStG 1988 stellten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann außergewöhnliche Belastungen dar, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Die außergewöhnliche Belastung werde durch den Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € (1.500,00 S) pro Monat

der Berufsausbildung berücksichtigt (BGBl. I Nr. 59/2001 ab 2002 mit Hinweis auf die Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988). Im konkreten Fall sei der Sonderfall einer auswärtigen Berufsausbildung, nämlich im Ausland (Großbritannien/York) gegeben. In derartigen Fällen seien nach der Rechtsprechung Kosten für eine Berufsausbildung grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn eine entsprechende Berufsausbildungsmöglichkeit im Inland nicht gegeben sei. Werde eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nicht im Einzugsbereich des Wohnortes, aber dennoch im Ausland als auch im Inland angeboten, müsse auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern in Betracht gezogen werden. Weder die gesetzliche Unterhaltspflicht gem. § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht der Eltern verlangten es, das Kind an einer ausländischen Hochschule studieren zu lassen, wenn das gewählte Studium mit wesentlich geringeren Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden könne. Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, seien dann nicht zwangsläufig, wenn dieser Schulbesuch oder dieses Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder Nahebereich des Wohnortes gelegenen Schule oder Universität absolviert werden könne. Der Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohles verlange, dass, je größer eine besondere Begabung des Kindes oder je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltspflichtigen sei, dem Kind auch eine besondere, auswärtige Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein werde. Aber nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, führe zu zwangsläufigen Kosten für die Eltern. Es sei 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. Auch unter Berücksichtigung einer grundsätzlich freien Berufswahl seien die Eltern (im Rahmen ihrer rechtlichen Unterhaltspflicht) nicht verpflichtet, ihrem Kind jeden mit hohen Kosten verbundenen speziellen Ausbildungswunsch zu erfüllen. Es treffe die Eltern weder eine gesetzliche Unterhaltspflicht noch eine sittliche Verpflichtung, dem Kind ein im Vergleich zu einem Studium an einer österreichischen Universität mit wesentlich höheren Kosten verbundenes Studium im Ausland (oder aber im Inland) zu finanzieren. Dies ungeachtet dessen, dass das Studium an einer ausländischen (internationalen) Universität für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein könne. Bei einem Vergleich von Universitäten untereinander seien die inländischen Studienordnungen heranzuziehen; sofern die Vergleichsstudien weitgehend die gleichen Kernfächer aufweisen, liege eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit im Sinne des EStG vor. Umweltwissenschaft ("Environmental Science") werde in Studiengängen von Fachhochschulen und Universitäten angeboten. Je nach Schwerpunkt gehörten dazu die Fächer Umweltchemie, Umweltphysik,

Biologie (Ökologie, Botanik und Zoologie), Umweltinformation, Umweltmanagement, Kommunikation, Umweltrecht, Strafrecht, Verwaltungsrecht, Europarecht und Baurecht. Schwerpunkt und Zugehörigkeit des Studiengangs zu einem Fachbereich bzw. einer Fakultät variiert je nach Hochschule. An der Universität Graz werden seit Anfang der 1990er-Jahre Studiengänge als individuelle Diplomstudien angeboten. Seit dem Studienjahr 2003/2004 werde dort der Studiengang "Umweltsystemwissenschaften" als Bachelor- und Masterstudium geführt. An der Universität für Bodenkultur Wien (BOKU) werde der Studiengang "Umwelt-, Bio-Ressourcenmanagement" als Bachelor- und Masterstudium angeboten. Da die Kernfächer dieser Studien weitgehend jenen des Auslandsstudiums gleichen, sei jedenfalls die Möglichkeit einer vergleichbaren Berufsausbildung im Inland gegeben (Wien oder Graz).

In seiner Berufung zum Einkommensteuerbescheid für 2009 bringt der Bw. vor, dass das Studium "Environmental Science" als Bachelor-Studium in Österreich nicht möglich sei und als Master-Studium in Österreich zu dem Studium in Großbritannien grundsätzlich unterscheide. Der Bw. übermittelte ein Mail seiner Tochter mit folgendem Inhalt:

"Als ich mich entschloss, mein Studium in England zu absolvieren, traf ich diese Entscheidung aus dem einzigen Grund, dass kein äquivalentes Studium in ganz Österreich zu finden war. Environmental Science (übersetzt Umweltwissenschaften) besteht zum Großteil aus Biologie, Chemie und Wirtschaft, mit einer großen Anzahl an Wahlfächern aus anderen Feldern sowie Justiz, Mathematik oder Geographie. Zwar kann man in Österreich "Ökologie" studieren, jedoch erst nach dem Abschluss eines Bachelors in Biologie, und außerdem ist auch dieses Studium nicht mit Environmental Science zu vergleichen. Die BOKU in Wien bietet Environmental Science auch erst als Masterstudium an, und wieder sind beide Studiengänge sehr verschieden. Mein Studium kann daher unter keinen Umständen mit jeglichen Studiengängen in Wien oder Österreich verglichen werden. Dies kann leicht anhand meiner Fächer bewiesen werden:

Tools and techniques for studying the environment (übersetzt: Instrumente und Techniken um die Umwelt zu studieren)

The Earth (übersetzt: Der Planet Erde)

Ecology I (übersetzt: Ökologie)

Ecology II

Economics for the Environment (übersetzt: Umweltwirtschaft)

Current topics in environmental science (übersetzt: Themen der Gegenwart in Umweltwissenschaften)

Environmental Field Projekt (übersetzt: experimentelles Projekt)

Des Weiteren werden in England "Tutorials" (Übungen) zu jedem Fach in sehr kleinen Gruppen gehalten (5-10 Personen), welche in Österreich auch nicht zu finden sind. Es lässt sich daher schnell erkennen, dass Environmental Science keinem gleichwertigen österreichischen Studiengang entspricht."

Laut Institutsverzeichnis sei zu ersehen, dass bei dem Studium Umwelt- und Bioressourcenmanagement auf der BOKU Wien der Schwerpunkt bei der Betriebswirtschaft, der Wirtschaftsentwicklung und der Waldwirtschaft liegt. Der Begriff Ökologie komme laut Bw. gerade einmal vor, nämlich als "Waldökologie". Bei dem Studium Umweltsystemwissenschaften auf der Uni Graz liege der Schwerpunkt auf Handel- und Finanzwissenschaften sowie auf Unternehmensführung, also Richtung Handel und Wirtschaft. Bei den Institutsverzeichnissen gebe es keinen Begriff Ökologie oder Umweltwissenschaften.

Die Tochter des Bw. habe sich nach der Matura über beide Studien auf den jeweiligen Hochschulen unterrichtet, und man habe ihr auf Grund der Studieninhalte und ihrer Vorstellung eines Studiums "Umweltwissenschaften" von diesen beiden Studien abgeraten und auf das Ausland verwiesen. Das Studium "Umweltwissenschaften" in England habe als Ziel die Belastung der Umwelt generell. Bereits im 2. Studienjahr könnten die Studenten Freifächer auswählen, die Tochter des Bw. möchte in die Richtung Staubbelastungen, Allergieauslöser, Luftqualität usw. weiterstudieren. Davon sehe der Bw. in den beiden Studien in Österreich keinen Ansatzpunkt, ein Studium zur "Umweltwissenschaft/Ökologie" sehe der Bw. in Österreich nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG in der anzuwendenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen 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 Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Nach Abs. 4 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. ...

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG gilt für Unterhaltsleistungen 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.

Nach § 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. ...

Der Bw. machte in seiner Einkommensteuererklärung 2009 unter der Kennziffer 735 eine Betrag von Euro "ca. 2.400,00" als außergewöhnliche Belastung geltend ("4 x 600"). Zusätzlich machte der Bw. den in der Beilage L 1k für 4 Monate den Pauschalbetrag für die auswertige Berufsausbildung geltend. Der Bw. erläutert, dass die Tochter des Bw. für ihr Studium vom Bw. monatlich ca. Euro 600,00 (incl. Kinderbeihilfe) bekomme. Die Miete beträgt laut Bw. Euro 350,00. Für "Essen, Flug, Kleidung und sonstiges" wurden vom Bw. Euro 250,00 angesetzt (Euro 350,00 + Euro 250,00 = Euro 600,00). Als Erläuterung für die Beträge wird angeführt, dass der Bw. u.a. Euro 300,00 abgehoben habe und der Tochter u.a. Euro 2.000,00 bar mitgegeben habe. Laut übermittelter Registrierung der Universität in York beginnt das Bachelorstudium der Tochter am 12. Oktober 2009 und soll voraussichtlich Ende Juni 2012 enden (Bachelor of Science in Environmental Science). In seiner Steuererklärung des Jahres 2010 beantragt der Bw. außergewöhnliche Belastungen aus dem Titel des Auslandsstudiums der Tochter der Bw. vergleichsweise in Höhe von Euro "~ 5.000/Jahr". Laut Darstellung des Bw. sind dies Euro "ca. 500" pro Monat.

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988 setzt eine unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine Belastung des Einkommens voraus. Die Belastung des Einkommens darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen. Diese Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen. Alle genannten Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt ein Merkmal nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit. Grundsätzlich werden Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen. Nach § 34 Abs 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von Euro 110 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Diese Bestimmung findet nur Anwendung, wenn die Berufsausbildung des Kindes auswärtig stattfindet, und wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die Ausbildungsstätte muss mehr als 80 km vom Wohnort entfernt sein.

Für die Anerkennung der nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zwangspauschalisierten Kosten besteht grundsätzlich kein Grund in- und ausländische Studien unterschiedlich zu behandeln. Für ein allfälliges Auslandsstudium (wie auch für ein Inlandsstudium an einem "entfernten" Ort) ist

ebenfalls erforderlich, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist (vgl. auch VwGH vom 25. 9. 2002, 98/13/0167, der in Bezug auf ein Studium eines Kindes an einer ausländischen Schauspielschule ausgesprochen hat, dass bezüglich der Prüfung der Frage, ob iSd § 34 Abs 8 EStG 1988 im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, kein Grund vorliegt, in- und ausländische Studien unterschiedlich zu behandeln). Verordnungen des Gesetzgebers zur § 34 Abs. 8 EStG (Berufsausbildung Kinder) legen u.a. grundsätzlich fest, dass Ausbildungsstätten, die vom Wohnort "mehr als 80 km entfernt" sind, nicht mehr innerhalb des Einzugsgebietes des Wohnortes liegen, wobei diverse Orte angeführt werden, die als "innerhalb" des Einzugsgebietes des Wohnortes gelten.

Dass der Studienort York/UK außerhalb des Einzugsgebietes liegt, bedarf keiner weiteren Erörterung. Das Vereinigte Königreich gehört der Europäischen Union an. Eine nationale Regelung betreffend Ausbildungsförderung, die eigene Staatsangehörige allein deswegen benachteiligt, weil sie von ihrer Freiheit, sich in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben und sich dort aufzuhalten, Gebrauch gemacht haben, stellt eine Beschränkung der Freiheiten dar, die Art. 21 Abs 1 AEUV jedem Unionsbürger zuerkennt (vgl. EuGH 23. 10. 2007, C-11/06, Rhiannon Morgan, C-12/06, Iris Bucher; EuGH 11. 9. 2007, C 318/05, Kommission/Deutschland).

Anzumerken ist, dass die Bescheidbegründung des Finanzamtes unter den Ausführungen in Bezug auf Einschränkungen im Falle eines Studiums an einer ausländischen Hochschule, wenn das gewählte Studium mit wesentlich geringeren Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden kann, auf der (mittlerweile diesbezüglich geänderten) Stammfassung/Vorfassung der RZ 876 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 basiert. Eine Bindungswirkung der Rechtsprechung des UFS an die Lohnsteuerrichtlinien besteht jedoch nicht. Ein Kostenvergleich ist vergleichsweise auch nach Jakom, EStG-Kommentar, 3. Auflage, RZ. 82 zu § 34 EStG, nicht mehr durchzuführen.

In dem Einkommensteuererklärungsvordruck 2009 wird darauf hingewiesen, dass zur Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen für Kinder, die Beilage L 1k zu anzuschließen ist (unter Verweis auf das Steuerbuch 2010 betreffend außergewöhnliche Belastungen). Der Bw. machte für das Restjahr 2009 (Studium der Tochter ab Mitte Oktober 2009) einen Betrag von Euro 2.400,00 unter der "KZ 735" geltend (4 x Euro 600,00) im Einkommensteuerformular E1 und zusätzlich in der Beilage L 1k den Pauschalbetrag für die auswertige Berufsausbildung für 4 Monate geltend.

Das FA wies in seiner Berufungsvorentscheidung schon auf die grundsätzliche gesetzliche Normierung des Pauschalbetrages von Euro 110,00 monatlich laut § 34 Abs. 8 EStG 1988 hin.

Anzumerken ist, dass in den bei den FA aufliegenden Broschüren für Steuerpflichtige (vgl. jährlich Steuerbücher - Tipps zur Arbeitnehmerveranlagung) vergleichsweise im Kapitel außergewöhnliche Belastungen (Pauschalbetrag für eine auswärtigen Berufsausbildung) jeweils auf den Pauschalbetrag von Euro 110,00 im Falle eine auswärtigen Berufsausbildung, wenn im Einzugsgebiet des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, hingewiesen wird. Eine Berufungseinschränkung oder eine Begründung für die über dem gesetzlich normierten Pauschalbetrag geltend gemachten Beträge erfolgte seitens des Bw. nicht. Auch im Folgejahr 2010 wurden aus identem Titel vergleichsweise Euro "≈ 5.000,00" geltend gemacht (laut Bw. entsprechend dem Euro "ca. 500,00/Monat") und zusätzlich die Pauschalbeträge für die Berufsausbildung der Tochter gesondert geltend gemacht.

Hierzu ist Folgendes festzuhalten: Der Gesetzgeber hat in § 34 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit jener außergewöhnlichen Belastungen, welche aus Unterhaltsverpflichtungen resultieren eingeschränkt. So gelten gem. § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 3 als abgegolten. Laufende Unterhaltsleistungen für Kinder sind daher beim Unterhaltsverpflichteten als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähig. Nach Abs. 7 Z 4 leg cit sind nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, beim Verpflichteten berücksichtigungsfähig (z.B. Krankheitskosten). Die Berufsausbildung des Kindes fällt als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch ist sie regelmäßig schon deshalb, wie auch im vorliegenden Fall, als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigungsfähig, weil es sich um Kosten handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes wird eine solche außergewöhnliche Belastung jedoch durch den Pauschalbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 (lex specialis zu Abs 7 leg cit) berücksichtigt. Der Pauschalbetrag von € 110,00 pro Monat deckt die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung ab. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist nach Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung unzulässig. Es besteht somit auch kein Wahlrecht, höhere Kosten nachzuweisen (Vgl VwGH 24.02.2000, 96/15/0187, Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Seite 545; Doralt, EStG, Kommentar, Band III, Stand 1.9.2009, Tz 66 zu § 34 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 29 zu § 34 EStG 1988).

Gemeinschaftliche Aspekte: Der EuGH (EuGH 20. 5. 2010, C-56/09, Zanotti) hat entschieden, dass nationale Regelungen, die gleichermaßen auf im Inland Studierende und auf im Ausland Studierende zutreffen, keine Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit - an Hand dieser (als gegenüber der Freizügigkeit speziellere Norm) wurde die dort strittige Regelung geprüft -

darstellt. Dem Mitgliedstaat sei es zur Vermeidung einer übermäßigen finanziellen Belastung möglich, die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten zu beschränken (vgl. EuGH 11. 9. 2007, C-76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz), solange nicht zwischen Ausbildungen im betreffenden oder in einem anderen Mitgliedstaat differenziert wird.

Abgesehen davon, dass eine an ein Kind "weitergegebene" Kinderbeihilfe keine außergewöhnliche Belastung für den Bw. darstellen kann (laut Bw. Betrag von monatlich "ca. Euro 600,00 incl. Kinderbeihilfe" im Jahr 2009) und von fraglichen, geltend gemachten Zirkakosten (Wohnung, Essen, Flüge, Kleidung, usw.), kann aufgrund des gesetzlich normierten Pauschalbetrages im vorliegenden Berufungsfall Streitfrage nur sein, ob für die Restmonate des Jahres 2009 (Studium der Tochter ab Mitte Oktober 2009) der Pauschalbetrag von Euro 110,00 monatlich als außergewöhnliche Belastung zusteht oder nicht. Dieser Pauschalbetrag für eine auswärtige Berufsausbildung kann aber nach § 34 Abs. 6 EStG ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Allerdings ist der Pauschalbetrag nicht schon aufgrund einer auswertigen Berufsausbildung eines Kindes zu gewähren. Es müssen durch die Ausbildung auch **Mehrkosten** entstehen, die grundsätzlich aber nicht ziffernmäßig nachzuweisen sind. Der Pauschalbetrag soll "Mehrkosten" im Sinne von höheren Unterbringungskosten oder höheren Fahrtkosten und auch höhere Essenskosten abdecken, weil die Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich ist. Der UFS geht davon aus, dass solche "Mehrkosten" bei dem Studium in York entstehen.

Die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens (Bw. und Finanzamt), vertreten die Auffassung (laut übermittelter Aktenlage ohne selbst jeweils wirkliche Nachweise sowie Studienpläne für die jeweilige Ansicht vorzulegen), dass das Bachelor-Studium "Environmental Science" in York vergleichbar sei (Finanzamt) bzw. nicht vergleichbar sei (Bw.) mit im Inland angebotenen Studienrichtungen, wobei insbesondere das Bachelorstudium Umwelt- und Bioressourcen auf der BOKU in Wien Gegenstand der Meinungsverschiedenheiten ist. Für die Geltendmachung des Pauschalbetrages bei einem Auslandsstudium (wie auch für ein Inlandsstudium an einem "entfernten" Ort) ist erforderlich, wie oben erläutert, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist.

Laut Angaben der Tochter des Bw. besteht ihr Bachelor-Studium Environmental Science ("Umweltwissenschaften) zum Großteil aus Biologie, Chemie und Wirtschaft, mit einer großen Anzahl an Wahlfächern aus anderen Feldern sowie Justiz, Mathematik oder Geographie. In Österreich könne man "Ökologie" erst nach dem Abschluss eines Bachelors in Biologie studieren. Die Studiengänge in Österreich seien nicht mit Environmental Science zu vergleichen. Der Bw ist der Ansicht, dass das Studium "Environmental Science" in Österreich

nicht möglich ist, und stützt sich ohne aussagekräftige Unterlagen vorzulegen, im Wesentlichen auf das Mail der Tochter. Zum vom Finanzamt vorgebrachten (Bachelor-) Studium Umwelt- und Bioressourcen auf der BOKU im Wien gibt der Bw. an, dass der Schwerpunkt bei der Betriebswirtschaft, der Wirtschaftsentwicklung und der Waldwirtschaft liege und der Begriff Ökologie gerade einmal vorkomme, nämlich als "Waldökologie". Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Kernfächer von Studienrichtungen in Graz bzw. Wien weitgehend gleich jenen des Auslandsstudiums seien und die Möglichkeit einer vergleichbaren Berufsausbildung im Inland gegeben sei. Aussagekräftige Unterlagen oder Studienpläne für diese Ansicht befinden sich ebenfalls nicht in dem vom FA an den UFS vorgelegten Aktenmaterial.

Die durch ein auswärtiges Studium verursachten Mehraufwendungen sind nicht zwangsläufig erwachsen, wenn ein gleichwertiges Studium (vgl. VwGH vom 31.3.87, 86/14/0137) bei gleichen Bildungschancen auch an einer im Nahebereich gelegenen Universität absolviert werden kann. Entscheidend ist, ob die Studien ihrer Art nach vergleichbar sind, Abweichungen der einzelnen Studienordnungen verschiedener Universitäten außerhalb des „Kernbereichs“ führen zu keinem Fehlen einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit (wie abweichende Fächer). Eine unterschiedliche Unterrichtsmethodik, spezielle Zielsetzungen, udgl. reichen nicht aus (wie z.B. vorgebrachte "Übungen in klein gehaltenen Gruppen von 5 bis 10 Leuten".).

In York/UK werden nach Recherchen des UFS neben Masterstudien verschiedene Bachelor-Studiengänge zur Thematik Ökologie angeboten. Neben dem streitgegenständlichen "Environmental Science" auch "Environmental Economics and Environmental Management" sowie "Environmental Geography". Voraussetzung zur Anerkennung des Pauschalbetrages ist u.a., dass die Absicht besteht, durch ernsthaftes und zielstrebiges Bemühen ein Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen. Die Tochter des Bw. ist laut Darstellung der University of York für das Studienjahr 2011/2012 ein "Prize Winner" "for the best undergraduate performance in the final year" für den "BSc in Environmental Science". Der Studiengang "Environmental Science" deckt sich mit der übermittelten Bestätigung der University of York vom Oktober 2009, in der der Beginn der Studiums mit 12. Oktober 2009 ersichtlich ist.

Das Bachelor-Studium "Environmental Science" bietet im Wesentlichen die folgende Zusammensetzung an Lehrinhalten (Lehrinhalte können laut Universität of York Änderungen unterworfen sein):

Year 1, Compulsory modules (Pflichtmodule):

Dynamic Earth (20 credits)

Introduction to Environmental Science (20 credits)

Tools & Techniques for Studying the Environment (30 credits)

Environment, Development & Society (10 credits)

Ecological Principles for the Environment (20 credits)

Environment Field Project (20 credits)

Year 2, Compulsory modules (Pflichtmodule):

Chemicals & Pathogens in the Environment (20 credits)

Energy & Environment (20 credits)

Field Course (20 credits)

Climate Change (10 credits)

Optional Modules:

Plants, Microbes & the Environment (10 credits)

Soil Science (10 credits)

Biogeography (10 credits)

Earth Processes & Landforms (20 credits)

Geographical Information Systems (10 credits)

Environmental Monitoring & assessment (10 credits)

Applied Ecology and Environmental Management (10 credits)

Environment Systems project (10 credits)

Ecosystem & the Environment (10 credits – Biology Department)

Animal & Plant Ecology (20 credits – Biology Department)

Year 3, Compulsory module (Pflichtmodule):

Research Project in Environmental Science (40 credits)

Optional modules:

Iceland field trip (10 credits)

Pollution Control & Waste Management (10 credits)

Glaciers, Ice Sheets & Climate Change (10 credits)

Sea Level Change (10 credits)

Environmental Change and Ecosystem Dynamics (10 credits)

Marine Environmental Management (10 credits)

Agriculture & the Environment (10 credits)

Wildlife Conservation & Management (10 credits)

Environment & Health (10 credits)

Atmospheric Change (10 credits)

Environmental Law & Policy (10 credits)

Ocean & Coastal Processes (10 credits)

Dynamics of Social-Ecological Systems (10 credits)

Global Change Ecology (10 credits - Biology Department)

Für das Bachelor-Studium der Umwelt- und Bioressourcen auf der BOKU/Wien sind neben Pflichtveranstaltungen, einer Bachelorarbeit, fremdsprachigen Lehrveranstaltungen auch Wahlveranstaltungen zu absolvieren. Das Bachelorstudium Umwelt- und Bioressourcen auf der BOKU in Wien hat laut Darstellung der Boku folgende Ziele:

Umwelt- und Bioressourcenmanager sind laut Darstellung der Boku in ihrer Arbeit auf die nachhaltige Bewirtschaftung und Entwicklung von Umwelt- (= erneuerbare und nachwachsende) Ressourcen ausgerichtet. In ihrer praktischen Arbeit integrieren sie ökonomische, ökologische, soziale und kulturelle Aspekte. Das Studium ist nach dem 3-Säulenprinzip organisiert und besteht zu je mindestens 25 % aus Technik und Ingenieurwissenschaften, 25 % Naturwissenschaften und 25 % Wirtschafts-, Sozial- und Rechtswissenschaften.

Natur- und formalwissenschaftliche Grundlagen: Die Absolvent/innen verfügen über grundlegendes, besonders für Umwelt- und Ressourcenfragen bedeutendes Wissen aus den Disziplinen Chemie, Physik, Meteorologie, Zoologie, Botanik und Mathematik.

Umweltpolitik, Umweltrecht und Umweltsoziologie: Die Absolvent/innen sind mit Begriffen, Konzepten und Theorien der Umweltpolitik sowie der Umweltsoziologie vertraut und kennen die wichtigsten politischen Akteur/innen sowie deren Interessen in den für das Umwelt- und Bioressourcenmanagement relevanten Politikfeldern. Sie besitzen Grundkenntnisse des Umweltrechts und sind befähigt, juristische Probleme zu beurteilen und selbständig oder in Kooperation mit Fachjurist/innen zu lösen.

Ökosystemlehre: Grundlagen der Ökologie, Grundkenntnisse über die Interaktionen und die Dynamik von terrestrischen und aquatischen Ökosystemen sowie der Bioklimatologie und Bodenkunde. Absolventen können Lebensräume im Hinblick auf ihre Relevanz für den Naturschutz beurteilen.

Umwelt- und Ressourcenökonomie: Die Absolvent/innen sind mit den grundlegenden Theorien, Konzepten und Methoden der angewandten Umwelt- und Ressourcenökonomie vertraut. Sie verstehen die Struktur und die Funktion marktwirtschaftlicher Systeme auf mikro- und makroökonomischer Ebene.

Betriebliches Umweltmanagement: Die Absolvent/innen kennen die Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre und des betrieblichen Rechnungswesens. Sie verstehen das Spannungsfeld von Nachhaltigkeit und unternehmerischen Entscheidungen, kennen Maßnahmen der Corporate Social Responsibility und sind mit Umweltmanagementsystemen vertraut.

Landnutzung und Naturschutz: Die Absolvent/innen besitzen Grundkenntnisse der Landwirtschaft und der Waldbewirtschaftung und verstehen deren Bedeutung für das Umwelt- und Bioressourcenmanagement. Sie kennen Grundbegriffe der Raumplanung und sind mit den wichtigsten Instrumenten des Natur- und Landschaftsschutzes vertraut.

Prozess- und Energietechnik: Die Absolvent/innen kennen Möglichkeiten und Grenzen regenerativer Energiesysteme, insbesondere der Energiegewinnung aus land- und forstwirtschaftlichen Rohstoffen. Sie besitzen grundlegende Kenntnisse des technischen Zeichnens, gängiger Werkstoffe und Maschinenelemente sowie der technischen Mechanik, Fluidmechanik und Konstruktionslehre.

Abfall- und Wasserwirtschaft: Die Absolvent/innen kennen die Grundlagen der Wasserwirtschaft und des allgemeinen Wasserbaus, der Wasserversorgung, der Abwasserentsorgung, des Gewässerschutzes, der Abfallwirtschaft und Abfallentsorgung. Sie wissen über die Bedeutung von Wasser und Abfall als Ressource.

Der Studienplan 2009/2010 betraf folgende Lehrinhalte:

1. Semester: Wissenschaft und Praxis im Umwelt- und Ressourcenmanagement, lebendige Ökologie: Wie man Wissenschaft in die (Naturschutz-) Praxis umsetzt, Datenerhebung in der empirischen Wirtschafts- und Sozialforschung, Statistik, Allgemeine Chemie, Hydrobiologie, Grundlagen der Agrarwirtschaft, Landschaftsplanung I, Grundlagen der Ökonomie, Verwaltungs-, Arbeits- und Wirtschaftsrecht, Grundlagen der Politik
2. Semester: Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten, Projektmanagement, Biologie terrestrischer Tiere Mitteleuropas, Mathematik I, Hydrobiologie II, Grundlagen der Waldbewirtschaftung, Natur- und Landschaftsschutz-Grundlagen und Instrumente, allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Umweltethik, Einführung in die Politik natürlicher Ressourcen, allgemeine Raumplanung und Raumordnung
3. Semester: Naturalanaloge Optimierungsverfahren und Modellierung, Einführung in die Kommunikation und Öffentlichkeitsarbeit, Grundlagen der Ökologie 1, Grünlandbewirtschaftung, Wasserwirtschaft und allgemeiner Wasserbau, Management genetischer Ressourcen, Physik, Rechnungswesen, Tourismus und Erholungsplanung, Ressourcen und Umweltökonomik (2x), Umweltsoziologie, Umweltpolitik, Umweltrecht
4. Semester: Datenstrukturierung (Datenmanagement, decision, support systems, Expertensysteme, Wissensmanagement). Einführung in die Fernerkundung, Geoinformationssysteme (2x), interdisziplinäre Ansätze und Methoden, Grundlagen der Ökologie II, Vegetationsökologie, Meteorologische Aspekte des Umweltschutzes, Energie aus Rohstoffen der Land- und Forstwirtschaft, Wildbach- und Lawinenverbauung, Umwelt- und Qualitätsmanagementsysteme, Ökobilanzierung, Umweltauditing
5. Semester: Abfallwirtschaft, Seminar Naturschutz, Einführung in die Siedlungswasserwirtschaft und Gewässerschutz, Standortkunde, Ressourcenmärkte, IP-UBRM
6. Semester: Ökologie von Gebirgsstandorten, Waldbewirtschaftung anhand praktischer Beispiele, nachhaltige Bergraubwirtschaftung, Grundlagen Marketing, IP UBRM II

Dass "Ökologie" laut Darstellung des Bw. beim Bachelorstudium Umwelt- und Bioressourcen auf der BOKU in Wien "gerade einmal vorkommt, nämlich als Waldökologie", somit Ökologie kein Kernbereich sein soll, stellt sich jedenfalls anhand der der obig dargestellten Studieninhalte des Bachelorstudiums Umwelt- und Bioressourcen als unzutreffend dar. Die von der Tochter des Bw. angesprochenen Lehrinhalte beim Bachelorstudium "Environmental Science" betreffend Basiswissen (wie zu Biologie, Chemie, Wirtschaft, Recht) sind auch beim Bachelorstudiums Umwelt- und Bioressourcen Lehrinhalte.

Das Studium der Umwelt- und Bioressourcenmanagement/Boku ist allerdings auf den Schwerpunkt der nachhaltige Bewirtschaftung und Entwicklung von Umweltressourcen (erneuerbar und nachwachsend) ausgerichtet und ist inhaltlich insbesondere auf nationale Gegebenheiten eines klassischen Binnenlandes ohne Meeresanbindung angepasst (Land- und Forstwirtschaft, Wildbach- und Lawinenverbauung, Gebirgsstandorte, Waldbewirtschaftung, Raumordnung, Natur- und Landschaftsschutz) während das Studium "Environmental Science/York" die maßgeblichen ökologischen Kernpunkte und den Zielfokus der Lehrinhalte auf eine wesentlich globalere, internationalere und naturwissenschaftlichere Betrachtungsweise setzt. Insofern mangelt es an der Gleichwertigkeit der Ausbildung. Für eine speziellere (betriebs-)wirtschaftliche Einbindung wird vergleichsweise das Studium der "Environmental Economics and Environmental Management" an der Universität von York angeboten.

Anzumerken ist, dass ein Masterstudium "Environmental Science" (in engl. Unterrichtssprache, 4 Semester, mit globaleren Inhalten) mittlerweile ("a new master") auch auf der Uni Wien angeboten wird. Die Zulassung zu einem Masterstudium setzt nach § 64 Abs. 4 UG aber den Abschluss eines fachlich in Frage kommenden Bachelorstudiums oder eines fachlich in Frage kommenden Fachhochschul-Bachelorstudienganges oder eines anderen gleichwertigen Studiums an einer anerkannten inländischen oder ausländischen postsekundären Bildungseinrichtung voraus.

Der UFS kommt insgesamt zum Ergebnis, dass für das Bachelor-Studium "Environmental Science" im Berufsjahr 2009 keine vergleichbare Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes angeboten war bzw. möglich war. Angesichts des Umstandes, dass der Studienbeginn Mitte Oktober 2009 begann, war der Pauschalbetrag von 3 mal Euro 110,00 (= Euro 330,00) anzusetzen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Juni 2013