



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Mag. Katharine Wenk und Oberrätin Mag. Karla Hierhold, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2007 und 2008 nach der am 9. Feber 2010 am Finanzamt Baden Mödling in Baden durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufungswerberin steht nicht der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu, jedoch ist das Schulgeld im Sinne von § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.

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

Entscheidungsgründe

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist nach dem Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens strittig, ob die der Berufungswerberin (Bw.) in den Jahren 2007 und 2008 erwachsenen Aufwendungen für den Besuch der privaten „Vormittagsschule für Burschen und Mädchen bis 15“ der X. Informatik-Schulen in Wien durch

ihren Sohn als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind; ferner, ob der Bw. der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht.

Im erstinstanzlichen Verfahren hat das Finanzamt Baden Mödling folgende außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt:

Außergewöhnliche Belastungen laut Einkommensteuerbescheiden vom 5. Mai 2009:

	2007	2008
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalts	-1.119,21 €	-309,29 €
Selbstbehalt	1.119,21 €	309,29 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes	-2.140,08 €	-2.227,44 €
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-1.338,42 €	-670,00 €

Ferner wurde antragsgemäß der Alleinerzieherabsetzbetrag abgezogen.

Nicht berücksichtigt wurden das Schulgeld für die Informatik-Schule in Wien – laut aktenkundigen Belegen (eine Zahlung von 339,00 € am 19. Dezember 2007 war nicht dem Jahr 2008, sondern dem Jahr 2007 zuzuordnen) - in Höhe von 1.836,00 € (2007) und 2.373,00 € (2008).

In der Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2009 begründet das Finanzamt Baden Mödling seine Vorgangsweise wie folgt:

„Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 setzt grundsätzlich voraus:

- unbeschränkte Steuerpflicht sowie*
- eine Belastung des Einkommens.*

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen,*
- muss außergewöhnlich sein,*
- muss zwangsläufig erwachsen,*
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und*
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen.*

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind 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.

Unterhaltsleistungen sind beispielsweise die Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung, medizinische Versorgung, aber auch die Aufwendungen für die Berufsausbildung (z.B. Schulgeld und Studienbeiträge) und gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind durch Gewährung eines Freibetrages ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Höhe von € 262,00 monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, zu berücksichtigen.

Neben dem Freibetrag von € 262,00 bzw. bei Bezug höheren Pflegegeldes ohne Berücksichtigung des Freibetrages sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen;

- Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel,
- Kosten der Heilbehandlung sowie
- das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte.

Als Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte (§ 5 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF) gelten auch Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer Behindertenschule oder einer Behindertenwerkstätte auf Grund (landes-)gesetzlicher Regelungen sowie Aufwendungen für Betreuungsstunden im Rahmen der sonderpädagogischen Förderung im Kindergarten.

Da es sich bei der X.-Infomatikschule, ... in ... Wien weder um eine Sonder- oder Pflegeschule noch um eine Behindertenwerkstätte handelt, kann das geltend gemachte Schulgeld in Höhe von € 339,00 pro Monat nicht berücksichtigt werden.

Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105). Auch unter Berücksichtigung einer grundsätzlich freien Berufswahl sind die Eltern (im Rahmen ihrer rechtlichen Unterhaltspflicht) nicht verpflichtet, ihrem Kind jeden mit hohen Kosten verbundenen, speziellen Ausbildungswunsch zu erfüllen (VwGH 11.5.1993, 91/14/0054).

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Weiters gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nur dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Da die X.-Informatikschule in Wien gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 im Einzugsbereich Ihres Wohnortes in ... N. liegt, ist der monatliche Pauschbetrag für eine auswärtige Berufsausbildung nicht zu berücksichtigen.

Wird ein behindertes Kind auf Grund seiner Behinderung in einem Internat nur zur Pflege untergebracht, liegt keine auswärtige Berufsausbildung im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 vor. Absolviert ein behindertes Kind, für das erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, aber dort eine auswärtige Berufsausbildung, steht der Freibetrag von € 110,00 zusätzlich zum Freibetrag von € 262,00 zu. Eine auswärtige Berufsausbildung liegt bei behinderten Kindern auch dann vor, wenn die Unterbringung behinderungsbedingt in einem Internat erfolgt, obwohl der Ausbildungsort im Einzugsbereich des Wohnortes liegt.

Aus dem Anmeldeformular für die X.-Informatikschule für das Schuljahr 2007/2008 vom 2.5.2007 geht hervor, dass Ihr Sohn für die Vormittagsschule für Wien angemeldet wurde. Daher handelt es sich nicht um die Unterbringung in einem Internat, wodurch auch der Freibetrag von € 110,00 monatlich nicht zusteht.

Das Schulgeld für die X.-Informatikschule wurde daher zu Recht nicht anerkannt.“

Die Bw. führt dagegen in ihrer Berufung und in ihrem Vorlageantrag ins Treffen, dass sie ihren Sohn nicht freiwillig in diese EDV-Schule gegeben habe, sondern hierzu von der Bezirksverwaltungsbehörde als Jugendwohlfahrtsträger veranlasst wurde, um die volle Obsorge für ihren Sohn zurückzuerhalten.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Bericht vom 15. September 2009 vom Finanzamt Baden Mödling vorgelegt und als bezughabende Normen „§ 34 EStG 1988, § 1

VO des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. 624/1995 idgF)" angeführt.

Aus dem Finanzamtsakt ergibt sich, dass der 1993 geborene Sohn A. an dem ADHS-Syndrom leidet und in einer öffentlichen Schule innerhalb von zwei Monaten der Schule verwiesen wurde (Vorlageantrag, Bl. 20/2007+2008 Finanzamtsakt) bzw. im Schuljahr 2006/2007 zunächst in mehreren Gegenständen, zuletzt nur mehr in Mathematik mit „Nicht genügend“ beurteilt wurde (Aktenvermerk vom 22. Juni 2007, Bl. 6/2007+2008 Finanzamtsakt).

Der Sohn der Bw. ist verhaltensauffällig, wobei es zu einer Überforderung der Mutter und zu „Eskalationen zwischen Mutter und Minderjährigem“ kam (Vereinbarung über die Volle Erziehung gemäß § 44 NÖ Jugendwohlfahrtsgesetz 1991, Bl. 21/2007+2008 Finanzamtsakt).

Der Bw. wurde zu einem aus dem Finanzamtsakt nicht feststellbaren, vor dem 30. Juni 2007 gelegenen Zeitpunkt die Obsorge für A. entzogen, „da die beiden nicht miteinander zurecht kamen“ (Aktenvermerk vom 28. Juli 2009, Bl. 13/2007+2008 Finanzamtsakt).

A. wurde von der Bezirkshauptmannschaft als Jugendwohlfahrtsträger in einer sozial- und heilpädagogischen Einrichtung (E. – Zentrum für tiergestützte Pädagogik) untergebracht.

Die Bw. war - seit A. (im März 2007) 14 Jahre alt wurde - mit rechtsfreundlicher Unterstützung bestrebt, wieder die volle Obsorge für ihr Kind zurückzuerhalten, da die Unterbringung in E. nicht den gewünschten positiven Einfluss auf das Wohl des Kindes hatte und es dort zu verschiedenen Problemen kam (Schreiben der Bw. vom 6.5.2008, Bl. 2/2007 Finanzamtsakt, Aktenvermerke vom 3. April 2007, vom 24. Mai 2007, vom 22. Juni 2007, Bl. 3 ff., 11/2007+2008 Finanzamtsakt, Schreiben der rechtsfreundlichen Vertreter vom 5. Feber 2008 [?], Bl. 7 ff./2007+2008 Finanzamtsakt, Aktenvermerk vom 28. Juli 2009, Bl. 13/2007+2008 Finanzamtsakt).

Voraussetzung für die Rückübertragung der vollen Obsorge an die Mutter war seitens der Jugendwohlfahrtsbehörde neben weiteren Maßnahmen wie einer psychotherapeutischen Behandlung von A., einer begleitenden Unterstützung durch eine näher genannte Ärztin, einer Unterstützung durch die sozialtherapeutische Familienhilfe und regelmäßige Kontakte der Mutter zum Jugendamt, dass A. die private X. Informatik-Schule in Wien besuche (Aktenvermerk vom 22. Juni 2007, Bl. 6/2007+2008 Finanzamtsakt, Schreiben der rechtsfreundlichen Vertreter vom 5. Feber 2008 [?], Bl. 7 ff./2007+2008 Finanzamtsakt, Berufung vom 19. Mai 2009, Bl. 1/2007+2008 Finanzamtsakt, Aktenvermerk vom 28. Juli 2009, Bl. 13/2007+2008 Finanzamtsakt). Für die Behörde war dabei offenbar maßgebend, dass sich A. für EDV interessiert und dass eine Aufnahme in die Schule trotz des „Nicht

genügend" in Mathematik in der 4. Unterstufe im Schuljahr 2006/2007 möglich war (Aktenvermerk vom 22. Juni 2007, Bl. 6/2007+2008 Finanzamtsakt).

Laut Aktenvermerk vom 24. Mai 2007 (Bl. 11/2007+2008/Finanzamtsakt) werde die Bw. „arbeitsmäßig leiser treten“, um die Nachmittagsbetreuung ihres Sohnes „gemeinsam mit ihrer Mutter bewerkstelligen zu können“. Die Bw. habe „seit geraumer Zeit einen Lebensgefährten“, wobei sich dessen Sohn mit dem Sohn der Bw. „sehr gut“ verstehe.

Die Bw. meldete am 20. April 2007 A. für die „Vormittagsschule für Burschen und Mädchen bis 15“ der X. Informatik-Schulen in Wien („Lehrziel nach 3 Jahren: Informatik-Kaufmann“) an und verpflichtete sich zur Zahlung einer Anmeldegebühr von 90,00 € und monatlichen Schulgeldzahlungen von 339,00 €. Tatsächlich wurde neben dem Schulgeld von 339,00 € einmal 95,00 € und einmal 46,00 € (ECDL-CD) an die Schule gezahlt.

Wenngleich grundsätzlich der positive Abschluss der 8. Schulstufe Voraussetzung für die Aufnahme in die EDV-Schule ist (Bl. 11/2007 Finanzamtsakt), war eine Aufnahme von A. trotz des „Nicht genügend“ in Mathematik möglich (Bl. 12/2007+2008 Finanzamtsakt).

Wien ist vom Wohnort der Bw. weit weniger als 80 km entfernt; A. lebte während des Schulbesuchs bei seiner Mutter und nicht in einem Internat.

Mit Schreiben vom 18. April 2008 teilte die Schule der Bw. mit, dass sie A. vom weiteren Schulbesuch ausschließen müsse, wobei aber die Schulgeldzahlungen bis Ende des Schuljahres vertragsgemäß zu entrichten seien:

"Wie bekannt, erhielt Ihr Sohn am 19.12.2007 nach seiner 3. Klassenbucheintragung einen Kulanz-Verhaltens-Revers ausgestellt, mit welchem ihm eine letzte Chance gegeben worden war. Nach einer neuerlichen Klassenbucheintragung konnte ein Ausschluss, der ja schon bei 3 Klassenbucheintragungen mit Ihnen vereinbart worden war, nur mehr dadurch abgewendet werden, dass wir ihm noch eine allerletzte Chance einräumten und ihn in den Nachmittagsunterricht versetzten. Bedauerlicher Weise nützte er auch dort nicht die entgegenkommender Weise gebotene Möglichkeit des Verbleibs an der Schule, sodass er seither bereits wieder 5-mal durch schriftliche Beanstandungen von Lehrerseite auffiel, wobei am 27.2.2008 es sogar von 2 Lehrern zu einer derartigen Beanstandung kam.

*Am 16.4.2008 schließlich kam es zu einer 5. Klassenbucheintragung, weil Ihr Sohn den Unterricht bei Herrn Prof. I. trotz **5-facher Aufforderung** (!) immer wieder weiter unterbrach, dem Lehrer freche Antworten gab und die Mitarbeit verweigerte.*

Wie Ihnen bereits heute telefonisch bekannt gegeben, erfolgte eine Klassenbucheintragung mit folgendem Inhalt:

16.4.2008: „Unterbricht den Unterricht laufend trotz vorheriger 5-facher Ermahnung, gibt freche Antworten und verweigert die Mitarbeit. Prof. I..“

Wie Ihnen heute bereits mitgeteilt, sahen wir keine Möglichkeit mehr, als nach dieser 5. Klassenbucheintragung (!) Ihren Sohn schulauszuschließen. Bei einer letzten Aussprache in der Klasse, bei welcher der Unterzeichnende ihn fragte, ob er sich absichtlich so negativ verhielt, um schulausgeschlossen zu werden, meinte er „da können Sie Recht haben!“.

Unter diesen Umständen und aufgrund des Umstandes, dass er - wie Sie aus beiliegender Schulbesuchsbestätigung ersehen können - in 7 Gegenständen negativ und in einem Gegenstand nicht beurteilt worden war, hätte auch praktisch überhaupt keine Chance mehr bestanden, dass er bis zum Ende des Schuljahres positiv wird, sodass es ihm wahrscheinlich leichter erschien, die Schule bei uns nicht mehr zu besuchen.

Wie Ihnen bereits telefonisch mitgeteilt wurde, müssen Sie dafür Sorge tragen, dass Ihr Sohn der Schulpflicht im 9. Schuljahr an einer Schule, die dafür geeignet ist (Polytechnikum) beendet und wir weisen sicherheitshalber darauf hin, dass das Polytechnikum ihn auch zum jetzigen späten Zeitpunkt aufnehmen muss! Im Falle einer Ablehnung bestehen Sie also darauf, dass das örtlich zuständige Polytechnikum Ihren Sohn aufnimmt!

Vereinbarungsgemäß müssen wir Sie ersuchen, die Zahlungen des Schulgeldes noch bis einschließlich August 2008 monatlich durchzuführen. Gleichzeitig weisen wir präventiv darauf hin, dass uns eine Reduzierung der Zahlungen nicht möglich ist, da uns durch den nicht weiter erfolgenden Schulbesuch Ihres Schülers keine Einsparung erwächst und die vorgesehenen Leistungen im vollen Umfang erbracht werden müssen. Wir erleiden im Gegenteil selbst bei Bezahlung des Schulgeldes bis August einen beträchtlichen Schaden von mehr als € 8.000,00 dadurch, dass der Platz Ihres Schülers auch in der 2. und 3. Klasse frei bleiben wird.“

Seit 15. Juli 2008 befindet sich A. im Landesjugendheim Y. (Bl. 2, 24/2008 Finanzamtsakt).

In der am 9. Februar 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte die Bw. dar, dass A. seit seinem 8. Lebensjahr fast jedes Jahr in einer anderen Schule gewesen sei, da in der jeweils besuchten ein Verbleib nicht mehr möglich gewesen sei.

Zuletzt habe A. die Sporthauptschule besucht. Dann seien die Konflikte eskaliert. Es sei zum Entzug der Obsorge und zur Einweisung in die Einrichtung E. gekommen.

Nachdem sich dort die Probleme nicht verbessert, sondern verschlechtert hatten, war die Bw. bestrebt, ab dem Erreichen des 14. Lebensjahres des Kindes die Obsorge über A. zurückzuerhalten.

Der Leiter des Jugendamtes, Herr Tr., habe dann – neben Anderem – zur Bedingung gemacht, dass A. die gegenständliche EDV-Schule besucht, da A. ein Talent für EDV hat und dies als einzige Chance einer Schulausbildung gesehen wurde. Daher habe die Bw. ihren Sohn in die X. Informatik-Schule geben müssen, um die Obsorge zurückzuerhalten.

Es sei zutreffend, dass die Bw. damals einen Lebengefährten gehabt habe. Es habe allerdings nie eine gemeinsame Wohnung bestanden, sondern jeder Partner lebte in seiner eigenen Wohnung. Nach der Rückkehr des Sohnes zur Bw. sei die Lebensgemeinschaft vom Partner beendet worden.

Die Vertreterinnen des Finanzamtes gingen davon aus, dass der Besuch der X. Informatik-Schule durch A. aufgrund der Vorgaben der Jugendwohlfahrtsbehörde zwangsläufig gewesen sei.

Allerdings sehe der Wortlaut des § 5 Abs. 3 der Verordnung betreffend außergewöhnliche Belastung nur Ausnahme für den Besuch von Sonder- oder Pflegeschulen vor. Unklar sei, was eine Pflegeschule im Sinne dieser Verordnung sein solle. Ab Beendigung der Schulpflicht wäre eine Sonderschule auch nicht mehr in Betracht gekommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 EStG 1988 lautet in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung:

„§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

(4) Die Belastung beeinträchtigt 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro: 6%.

mehr als 7.300 Euro bis 14. 600 Euro: 8%.

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro: 10%.

mehr als 36.400 Euro: 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,

- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder

Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt 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.

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 lit. b 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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. Nr. 91/1998 und BGBl. Nr. 416/2001, lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

...

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, idF BGBl. II Nr. 449/2001, lautet auszugsweise:

„§ 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, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. 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)...“

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993, idF BGBI. Nr. 616/1995, BGBI. II Nr. 307/1997, BGBI. II Nr. 295/2001, BGBI. II Nr. 299/2004 und BGBI. II Nr. 448/2008 zufolge ist die die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien von bzw. nach der Wohnortgemeinde der Bw. zeitlich noch zumutbar.

Eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bestand nicht.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 sind daher nicht gegeben. Diesbezüglich wird auch auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Das Finanzamt hat in der ausführlichen Begründung der Berufungsvorentscheidung dargestellt, dass es sich bei der X. Informatik-Schule in Wien weder um eine „Sonderschule“ noch um eine „Pflegeschule“ oder um eine „Behindertenwerkstätte“ handelt.

Mit dieser Auffassung ist das Finanzamt grundsätzlich im Recht.

Während der Begriff der „Sonderschule“ schulorganisationsrechtlich geregelt ist (SchOG), ist dem geltenden Bundesrecht – mit Ausnahme von § 5 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen – der Begriff einer „Pflegeschule“ in diesem Zusammenhang fremd. Eine einer Krankenanstalt angeschlossene Krankenpflegeschule, die der Ausbildung für bestimmte Gesundheitsberufe dient, kann damit kaum gemeint sein. Gedacht ist offenbar an eine einer Sonderschule vergleichbare Einrichtung mit behindertengerechtem Unterricht.

Die Sonderschule in ihren verschiedenen Arten hat nach § 22 SchOG „physisch oder psychisch behinderte Kinder in einer ihrer Behinderungsart entsprechenden Weise zu fördern, ihnen nach Möglichkeit eine den Volksschulen oder Hauptschulen oder Polytechnischen Schulen entsprechende Bildung zu vermitteln und ihre Eingliederung in das Arbeits- und Berufsleben vorzubereiten. Sonderschulen, die unter Bedachtnahme auf den Lehrplan der Hauptschule geführt werden, haben den Schüler je nach Interesse, Neigung, Begabung und Fähigkeit auch zum Übertritt in mittlere oder in höhere Schulen zu befähigen.“

Die Sonderschule ist eine Pflichtschule (§ 3 Abs. 6 Z 1 SchOG); die allgemeine Schulpflicht dauert neun Schuljahre (§ 3 Schulpflichtgesetz 1985).

Da die X. Informatik-Schule eine schulische Ausbildung ohne spezielle Bedachtnahme auf die besonderen Bedürfnisse behinderter Kinder bietet, ist im Allgemeinen das Schulgeld an diese Schule nicht abzugsfähig (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 76).

Das Schulgeld kann allerdings ausnahmsweise abzugsfähig sein, wenn es sich um einen krankheitsbedingten Besuch einer besonderen Schule handelt (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 76).

Nun ist nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen unstrittig, dass der Besuch der X. Informatik-Schule Voraussetzung für die Rückübertragung der Obsorge an die Mutter war und die Jugendwohlfahrtsbehörde auf Grund der Behinderung von A. auf diesem Schulbesuch bestand.

Kausal für den Besuch gerade dieser Schule war daher, wie die Bw. zutreffend ausführt, die Behinderung ihres Sohnes.

§ 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen will den Abzug von Schulgeld für typischerweise von Behinderten besuchte Schulen zusätzlich zum Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 leg. cit. ermöglichen. Dass die dortige Aufzählung nicht abschließend ist, ergibt sich etwa aus Rz 859 LStr 2002, wonach auch Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer „Behindertenschule“ unter die Bestimmung zu subsumieren sind.

Nun konnte A. zwar (eine zeitlang) in eine Schule, die üblicherweise nicht von Kindern mit besonderen Bedürfnissen besucht wird, gehen, jedoch hängt dieser Schulbesuch ursächlich mit der Behinderung von A. zusammen.

Wie festgestellt, kam auf Grund der Behinderung von A. infolge der Vorgabe durch die Jugendwohlfahrtsbehörde nur der Besuch der X. Informatik-Schule in Betracht.

Dass der Besuch der X. Informatik-Schule in diesem besonderen Fall zwangsläufig erfolgt ist, ist mittlerweile unstrittig.

Es ist hier eben keiner der in der angefochtenen Entscheidung angesprochenen Fälle, 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 oder Eltern freiwillig spezielle Ausbildungswünsche erfüllen, gegeben.

Mussten nun die Kosten für die X. Informatik-Schule – anders als im typischen Fall des Besuchs dieser Schule durch ein nicht behindertes Kind – durch die Bw. ausnahmsweise zwangsläufig getragen werden, ist ein mit einer Unterrichtserteilung an einer Sonder- oder Pflegeschule oder mit der Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt vergleichbarer Fall gegeben. Dass diesbezüglich eine Unterscheidung vorzunehmen wäre, ist dem EStG – auf dem die Verordnung beruht – nicht zu entnehmen; es liegen vielmehr Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung vor.

Die Bw. befindet sich in der selben Situation wie eine Mutter, die zwangsläufig Beiträge für eine Behindertenwerkstatt leisten muss. Ein sachlicher Grund, derartige Beiträge neben den Pauschbeträgen zum Abzug zuzulassen, nicht aber vergleichbare Beiträge an eine spezielle Ausbildungseinrichtung, deren Besuch in der konkreten Konstellation ebenfalls zwangsläufig erfolgt, ist nicht ersichtlich.

In gesetzeskonformer Auslegung der Verordnung ist unter „Sonder- oder Pflegeschule“ nach § 5 Abs. 3 der Verordnung eine Schule, deren Besuch durch ein behindertes Kind zwangsläufig erfolgt, zu verstehen und daher in einem Fall wie diesem ausnahmsweise das Schulgeld für die X. Informatik-Schule zusätzlich zu den Pauschbeträgen absetzbar.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Februar 2010