



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 9

GZ. RV/0296-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.G., Angestellter, gebxy, M,N13, vom 4. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vom 20. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. März 2011 zu entnehmen und bildet diese Entscheidung einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit beim Finanzamt elektronisch am 21. November 2010 eingelangter Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte P.G. (in der Folge Bw.) neben Werbungskosten in der Höhe von € 1.318,57 für Literatur und Arbeitsmittel die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für seinen an der Universität studierenden Sohn P., geboren am xz.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2010 brachte das Finanzamt beim Bw. Werbungskosten in der Höhe von € 1.223,31 zum Abzug, versagte hingegen den Aufwendungen für die

Berufsausbildung des Sohnes die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, dass auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Mit Eingabe vom 31. Dezember 2010, beim Finanzamt eingelangt am 4. Jänner 2011, erhob der Bw. Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin ersuchte er vorerst um Bekanntgabe des Differenzbetrages an Werbungskosten. Weiters führte er aus, dass die Berufsausbildung seines Sohnes an der TUM (in der Folge TUM) in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2007 und 2008 Berücksichtigung fand und die Ausbildung an dieser Universität wegen Spezialisierungsmöglichkeiten (Themenkreise Robotics, Cognition und Intelligence) gewählt wurde, die es in I. nicht gibt und die für sein künftiges Berufsleben wichtig sind; das Ranking der TUM ist zudem wesentlich höher als jenes der UI (in der Folge UI). Weiters beantragte der Bw. in dieser Eingabe die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages von Höhe von € 220,00. Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Bw. eine Immatrikulationsbescheinigung der TUM datiert mit 5. März 2011 vor, nach der sein Sohn den Studiengang 1630 17 030 Informatik mit 6 Fachsemestern (Vollzeitstudium) absolviert. Auch legte der Bw. einen Leistungsnachweis, datiert vom 5. März 2011 vor, in dem die von seinem Sohn beim Studium der Informatik mit dem angestrebten Abschluss des Bachelor of Science an der TUM bis zum Sommersemester 2010 aufgelistet sind; darauf wird bei den rechtlichen Erwägungen dieser Entscheidung eingegangen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. März 2011 wurde der Berufung dahin gehend Folge gegeben, dass dem Bw. der Kinderfreibetrag nach § 106a EStG 1988 zuerkannt wurde. Begründend wurde darin ausgeführt, dass Mehraufwendungen für ein auswärtiges Studium dann zwangsläufig erwachsen, wenn dieses Studium nicht an einer im Wohnort oder in dessen Nahebereich gelegenen Universität absolviert werden kann. Eine frühe Spezialisierung ist zwar für die Berufslaufbahn von Vorteil, führt allerdings bei gleichen Kernfächern von Studienrichtungen nicht zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 26. Mai 2011 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro (1.500 S) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das Gesetz enthebt nicht von der Prüfung der Frage, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten (zwangsläufig) ist. Dies trifft nach ständiger Rechtsprechung dann zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich – unter Berücksichtigung der Talente des Kindes – eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Tz 1, Stichwort „Auswärtige Berufsausbildung“).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9. Juli 1987, 86/14/0101, bereits ausgeführt hat, sind die durch das auswärtige Studium verursachten Mehraufwendungen dann nicht zwangsläufig erwachsen, wenn das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann. Diesfalls treffe die Eltern weder eine im Unterhaltsanspruch nach § 140 ABGB begründete rechtliche noch sittliche Pflicht, dem Kind das Studium an einer entfernt gelegenen Universität zu finanzieren. Im Erkenntnis vom 31. März 1987, 86/14/0137, spricht der Verwaltungsgerichtshof von einem „gleichwertigen Studium“ im Einzugsbereich des Wohnortes, das die Zwangsläufigkeit ausschließe.

In einer Reihe von Erkenntnissen hatte sich der Verwaltungsgerichtshof auch mit der Frage zu beschäftigen, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für ein Auslandsstudium zwangsläufig erwachsen. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof – wiederholt – ausgesprochen, dass weder die gesetzliche Unterhaltspflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Pflicht den Eltern gebieten, ihr Kind an einer ausländischen Hochschule studieren zu lassen, wenn das gewählte Studium mit wesentlich geringeren Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden könne, möge auch der Studienaufenthalt für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein (vgl. Erkenntnisse vom 4. März 1986, 85/14/0164 und vom 19. Mai 1993, 89/13/0155). Speziell im Erkenntnis vom 4. März 1986 hat der Verwaltungsgerichtshof dezidiert ausgeführt, dass es nicht darauf ankomme, ob inländische und ausländische Studienordnungen im Einzelnen voneinander abweichen. Entscheidend sei, dass die betreffenden Studien ihrer Art nach auch im Inland (mit wesentlich geringeren Kosten) betrieben werden können. Im Erkenntnis vom 7. August 2001, 97/14/0068, erachtete es der Verwaltungsgerichtshof als ausreichend, die Unterscheidung auf die Kernfächer bzw. den Kernbereich des Studiums zu reduzieren.

Um zu überprüfen, inwieweit das Studium an der TUM mit dem Studium an der UI vergleichbar sind, hat der Unabhängige Finanzsenat die im Streitjahr 2009 in Geltung stehende Studienordnung des Studienganges Informatik mit dem angestrebten Abschluss des

Bachelor of Science an der TUM und den Studienplan des Bachelorstudiums Informatik an der UI (Fakultät für Mathematik, Informatik und Physik) einander gegenübergestellt.

Daraus ist Folgendes abzuleiten:

Beide Studien umfassen sechs Semester. An der TUM sind dabei 180 ECTS-Anrechnungspunkte (im Folgenden ECTS-AP) vorgesehen, die sich aus Pflichtveranstaltungen vom 1. bis zum 6. Semester von 150 ECTS-AP, ab dem 3. Semester aus einem Anwendungsfach von insgesamt 21 ECTS-AP sowie im 1. bis 4. Semester aus überfachlichen Grundlagen von insgesamt 9 ECTS-AP zusammensetzen. An der UI entfallen von 180 ECTS-AP 165 auf Pflichtmodule und 15 auf zwei Wahlmodule.

Das Studium der Informatik hat laut Internetseite der TUM folgenden Aufbau (Anmerkung: bei dieser Auflistung sind die vom Bw. in seinem Leistungsnachweis vom 5. März 2011 aufscheinenden Veranstaltungen/FachNr. sowie deren zeitliche Lagerung z.B. 08W/Wintersemester 08, eingebaut):

Semester	Summe ECTS- AP	Veranstaltungen Universität München/ECTS-AP				
		Informatik			Mathematik	Praktika, Projekte, Seminare
1	28	Einführung in die Informatik 1/6 IN0001 08W	Einführung in die Technische Informatik/8 IN0004 08W		Diskrete Strukturen/8 IN0015 08W	Praktikum: Grundlagen der Programmierung/6 IN0002 08W
2	28	Grundlagen: Algorithmen und Datenstrukturen/6 IN0007 09S	Einführung in die Softwaretechnik/6 IN0006 09S		Lineare Algebra für Informatiker/8 MA0901 09S	Praktikum: Technische Informatik/8 IN0005 09W
3	25	Grundlagen: Datenbanken/6 IN0008 09W	Grundlagen: Betriebssysteme und Systemsoftware/6 IN0009 09W	Einführung in die Informatik 2/5 IN0003 09W	Analysis für Informatiker/8 MA0902 09W	
4	24	Grundlagen: Rechnernetze und Verteilte Systeme/6 IN010 10S	Einführung in die Theoretische Informatik/8 IN0011 10S		Diskrete Wahrscheinlichkeitstheorie/6 IN0018 08W	Proseminar/4 IN0013 Künstliche Intelligenz 09W
5	21	Numerisches	Wahlvorlesung 1/5			Bachelor-Praktikum (Projekt)

Semester	Summe ECTS-AP	Veranstaltungen Universität München/ECTS-AP				
		Programmieren/6 IN0019 10S				Systementwicklung)/10 IN0012 LEGO Mindstorms 09W
6	24	Wahlvorlesung 2/5	Bachelorarbeit und Kolloquium/15			Seminar/4
Summe	150					

Dem vom Bw. vorgelegten Leistungsnachweis können folgende weitere vom Sohn absolvierte Veranstaltungen an der TUM entnommen werden: Wahlmodule/Überfachliche Grundlagen: Kommunikation und Team 4 ECTS IN9001 10S, Public Relations 3 ECTS IN9002 09S und SET-Tutor 2 ECTS IN9007 10W/insgesamt 9 ECTS-AP, Anwendungsfach Mathematik: Modellbildung und Simulation 8 ECTS IN2010 10S, Statistik Grundlagen 5 ECTS MA2402 10S/insgesamt 13 ECTS-AP, Anwendungsfach Medizin: Medizin1 3 ECTS me520 09W, Medizin2 3 ECTS me521 10S/insgesamt 6 ECTS-AP, Zusatzfächer: Algebra 1 9 ECTS 10W, Grundlagen der künstlichen Intelligenz 5 ECTS 10W, Softwareengineering1 6 ECTS 10W/insgesamt 20 ECTS-AP.

Laut Curriculum (verlautbart im Mitteilungsblatt der Leopold-Franzens-Universität Innsbruck vom 23. April 2007, 30. Stück, Nr. 194, geändert am 23. Juni 2010, 24. Stück, Nr. 330) hat das Bachelorstudium Informatik an der UI folgenden Aufbau:

Pflichtmodule/Gesamt ECTS-AP (*Studieneingangsphase)	Veranstaltungen (VO-Vorlesung, PS-Proseminar, PR-Praktikum, SE-Seminar)	ECTS-AP
1* Einführung in die Informatik/7,5	Einführung in die Informatik VO	4,5
	Einführung in die Informatik PS	3
2* Einführung in die Mathematik 1/7,5	Einführung in die Mathematik I VO	4,5
	Einführung in die Mathematik I PS	2,5
	Einführung in die Mathematik I PR	0,5
3* Einführung in die Mathematik 2/7,5	Einführung in die Mathematik 2 VO	4,5
	Einführung in die Mathematik 2 PS	2,5
	Einführung in die Mathematik 2 PR	0,5
4* Einführung in die Physik/7,5	Einführung in die Physik VO	7,5
5 Algorithmen und Datenstrukturen/7,5	Algorithmen und Datenstrukturen	4,5

	VO	
	Algorithmen und Datenstrukturen PS	3
6 Diskrete Mathematik/7,5	Diskrete Mathematik VO	4,5
	Diskrete Mathematik PS	3
7 Programmiermethodik/7,5	Programmiermethodik VO	4,5
	Programmiermethodik PS	3
8 Rechnerarchitektur/7,5	Rechnerarchitektur VO	4,5
	Rechnerarchitektur PS	3
9 Betriebssysteme/5	Betriebssysteme VO	3
	Betriebssysteme PS	2
10 Datenbanksysteme/7,5	Datenbanksysteme VO	4,5
	Datenbanksysteme PS	3
11 Entwurf von Softwaresystemen/5	Entwurf von Softwaresystemen VO	3
	Entwurf von Softwaresystemen PS	2
12 Funktionale Programmierung/5	Funktionale Programmierung VO	3
	Funktionale Programmierung PS	2
13 Logik/7,5	Logik VO	4,5
	Logik PS	3
14 Computergrafik/5	Computergrafik VO	3
	Computergrafik PS	2
15 Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten/2,5	Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten VO	1,5
	Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten PS	1
16 Formale Sprachen und Automatentheorie/7,5	Formale Sprachen und Automatentheorie VO	4,5
	Formale Sprachen und Automatentheorie PS	3
17 Rechnernetze/5	Rechnernetze VO	3
	Rechnernetze PS	2
18 Softwareentwicklung und Projektmanagement/10	Softwareentwicklung und Projektmanagement VO	3

	Softwareentwicklung und Projektmanagement PS	7
19 Compilerbau/2,5	Compilerbau VO	1
	Compilerbau PS	1,5
20 Intelligente Systeme/5	Intelligente Systeme VO	3
	Intelligente Systeme PS	2
21 Vertiefungsseminar/2,5	Vertiefungsseminar SE	2,5
22 Verteilte Systeme/5	Verteilte Systeme VO	3
	Verteilte Systeme PS	2
23 Wahrscheinlichkeitsrechnung und Informationstheorie/5	Wahrscheinlichkeitsrechnung und Informationstheorie VO	3
	Wahrscheinlichkeitsrechnung und Informationstheorie PS	2
24 Seminar mit Bachelorarbeit/20	Seminar mit Bachelorarbeit SE	20
25 Rechtliche Aspekte der Informatik/2,5	Rechtliche Aspekte der Informatik VO	2,5
26 Technik, Mensch und Gesellschaft/2,5	Technik, Mensch und Gesellschaft	1,5
	Technik, Mensch und Gesellschaft	1
Wahlmodule/Gesamt ECTS-AP zu absolvieren insgesamt 15 ECTS-AP/davon 10 aus 1 und 5 aus 2-8	Veranstaltungen	ECTS-AP
1 Wahlmodul im Bachelorstudium Informatik/10	Wahlmodul im Bachelorstudium Informatik (bestimmte Lehrveranstaltungen aus dem Lehrangebot der Fakultät, der Pflichtmodule der Bachelorstudien Physik oder technische Mathematik oder Genderaspekte der Mathematik, Informatik und Physik)	10
2 Architektur und Implementierung von Datenbanksystemen/5	Architektur und Implementierung von Datenbanksystemen VO	5
3 Prozessmodellierung/5	Prozessmodellierung VO	3
	Prozessmodellierung PS	2
4 Hardwarenahe Programmierung/5	Hardwarenahe Programmierung	3
	Hardwarenahe Programmierung	2

5 Mensch, Maschine und Kommunikation/5	Mensch, Maschine und Kommunikation VO	5
6 Software Architekturen und Enterprise Systeme/5	Software Architekturen und Enterprise Systeme VO	2
	Software Architekturen und Enterprise Systeme PS	3
7 Programmierpraktikum/5	Programmierpraktikum	5
8 Termersetzungssysteme/5	Termersetzungssysteme VO	5

Aus den zitierten „Studienordnungen“ geht hervor, dass bei beiden Studien Pflichtveranstaltungen vorgesehen sind, die sich im Wesentlichen auf die Fächer Informatik und Mathematik, Praktika, Projekte und Bachelorvorbereitung und -arbeit aufteilen. Nahezu alle an der TUM angebotenen Pflichtveranstaltungen finden auch an der UI ihre Entsprechung. Es gibt zwischen den Studien nur insofern Abweichungen, als verpflichtender Lehrinhalt des Studiums an der TUM auch technische Informatik (im Ausmaß von 16 ECTS-AP im ersten für Einführung und im zweiten Semester für Praktikum) ist und an der UI auch rechtliche Aspekte der Informatik sowie gesellschaftliche Bezüge im Rahmen von Pflichtveranstaltungen (im Ausmaß von 5 ECTS-AP) vorgesehen sind.

Die beiden Studien weisen im Übrigen jedoch lediglich einen unterschiedlichen Aufbau auf, wobei beim Studium an der UI eine (in der Regel im ersten Semester zu absolvierende) Studieneingangsphase (mit diversen Einführungsveranstaltungen in den Bereichen Informatik, Mathematik und Physik) sowie darauf aufbauende Veranstaltungen in den wesentlichen Fachbereichen Informatik und Mathematik (vgl. angeführtes Curriculum) bis hin zur Bachelorvorbereitung bzw. Arbeit vorgesehen sind. Das Studium an der TUM sieht eine Vermittlung von Basiswissen für das Studium unter der Bezeichnung „Grundlagen“ bzw. „Einführung“ vom ersten bis zum dritten Semester vor. Im Aufbau der Studien unterliegen die Fakultäten keinerlei Vorgaben, sondern genießen Autonomie, sodass es ihnen selbst überlassen ist, durch welche Studienveranstaltungen sie ihr Ziel erreichen. Für die gegenständliche Berufung lässt sich aus den skizzierten Abweichungen somit nichts ableiten.

Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ ist nicht nur auf den Lehrinhalt einer Ausbildung abzustellen, sondern auch darauf, ob diese Lehrinhalte im Rahmen einer Ausbildung vermittelt werden, die zu einem gleichartigen Ausbildungsabschluss führen. Kann derselbe Ausbildungsabschluss auch an einer im Wohnort oder in dessen Einzugsbereich von der Verordnung gelegenen Anstalt erreicht werden, so steht der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht zu.

Die Studien der Informatik an der TUM und an der UI stellen sich in ihren Grundstrukturen bzw. in ihren Kernbereichen als gleichwertig dar und sehen jeweils die Ausbildung für eine Tätigkeit als Informatiker in Industrie und Wirtschaft vor, wobei die Berufsfelder von der Entwicklung, Anpassung und Wartung von Hardware, Software- und Netzwerklösungen bis zur analytischen und beratenden Tätigkeit reichen.

Da somit auch an der UI das Studium der Informatik angeboten wird, das sich zufolge der vorstehenden Ausführungen im Kernbereich mit jenem an der Technischen Universität München weitgehend deckt, ist für den Sohn des Bw. im Einzugsbereich des Wohnortes (Matrei/Brenner ist eine jener Gemeinden, die in § 3 der Verordnung zum Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, als im Einzugsbereich des Studienortes Innsbruck gelegen genannt sind) eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit gegeben. Dies steht der Zuerkennung des vom Bw. begehrten Pauschbetrages nach der oben angeführten Gesetzesbestimmung entgegen.

Keinen Ausschlag geben kann das Argument, dass beim Informatikstudium an der TUM bessere Spezialisierungsmöglichkeiten gegeben sind. Damit spricht der Bw. offensichtlich die von seinem Sohn absolvierten Wahlmodule, Anwendungsfächer und Zusatzfächer an; diese Fächer sind nicht dem Kernbereich des Studiums zuzurechnen und von der zeitlichen Dimension mit 30 vorgesehenen ECTS-AP auch von untergeordneter Bedeutung, sodass daraus für die Berufung nicht zu gewinnen ist.

Sofern der Bw. das an das gegenständliche Studium anschließende Masterstudium anzieht, steht nicht dieses, sondern das Bachelorstudium zur Beurteilung an, sodass auch dieser Einwand ins Leere geht.

Dass das Studium an der TUM für das Ausbildungsniveau des Sohnes und seine spätere Berufslaufbahn (auf Grund der Möglichkeit bei renommierten deutschen Firmen als Volontär zu arbeiten und das „double degree programmes“ beim Masterstudium zu nutzen) von Vorteil sein kann, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht angezweifelt. Diese Aspekte können in die gegenständliche Beurteilung jedoch nicht einfließen. Damit kann auch das vom Bw. angezogene Hochschulranking des Magazins „Time Higher Education“ dahin gestellt bleiben. Eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit im Wohnort oder in dessen Einzugsbereich führt alleine dazu, dass die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen des Bw. für das Studium seines Sohnes nicht gegeben ist; weitere Aspekte sind nicht relevant.

Unbeachtlich ist auch der Einwand des Bw., dass ihm die strittigen Aufwendungen in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2007 und 2008 anerkannt worden sind. Zur Durchsetzung der Rechtsordnung ist die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern ist –

insbesondere zur Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen.

Die dem Sohn des Bw. eingeräumte Studienmöglichkeit bzw. die dabei anfallenden Aufwendungen entspringen den Intentionen des Bw. auf eine möglichst gute und umfassende Ausbildung, gehen – zufolge gleichartiger Ausbildungsmöglichkeit im Inland - jedoch über die gesetzliche Unterhaltpflicht hinaus und entziehen sich damit einer steuerlichen Abzugsfähigkeit. In diesem Punkt kommt der Berufung somit keine Berechtigung zu.

Berechtigt hingegen ist das Begehren des Bw. auf Anerkennung des Kinderfreibetrages nach § 106a Abs. 1 EStG und war der Berufung diesbezüglich Folge zu geben. In seinem Vorlageantrag vom 18. April 2011 hat der Bw. hingegen keine Einwendungen gegen die Nichtanerkennung von weiteren Werbungskosten erhoben, sodass diese mit dem vom Finanzamt gewährten Betrag € 1.223,31 zum Ansatz zu bringen sind.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2009 und die Höhe der Abgabe kann der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. März 2011 entnommen werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. September 2012