



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 beantragte der Bw unter anderem die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zur Abgeltung der Mehraufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung für seine Tochter.

Mit Bescheid datiert vom 20. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wurde ua der Pauschbetrag für die Tochter nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass nach der Aktenlage die Tochter des Bw das Bundesoberstufenrealgymnasium in K. besuchen würde. Die auswärtige Berufsausbildung würde nicht zwangsläufig erfolgen, wenn abgesehen von qualitativen Schwerpunkten die Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss die gleichen seien, wie sie an Ausbildungsstätten im Einzugsbereich des Wohnortes angeboten werden würden. Bei dem im Einzugsbereich des Familienwohnsitzes (B.) gelegenen Gymnasium in G. würde es sich hinsichtlich des Schultypes um eine

vergleichbare Ausbildungsstätte mit gleichen (in der Ablegung der Reifeprüfung an einer AHS bestehenden) Ausbildungsziel handeln.

Mit Eingabe vom 31. März 2008 (persönlich überreicht) ersucht der Bw um Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 30. April 2008.

Mit Eingabe vom 30. April 2008 erhob der Bw rechtzeitig Berufung. Begründend führte er aus, dass seine Tochter wegen ihrer musischen Begabung das Bundesoberstufenrealgymnasium in K. besuchen würde. Als Elternteil habe er die rechtliche und sittliche Verpflichtung seinen Kindern im Rahmen seiner Möglichkeiten, die der Begabung seiner Kinder entsprechende Ausbildung, zu ermöglichen. Um die Begabung frühestmöglich zu fördern, sei die angeführte Bildungseinrichtung gewählt worden. Eine vergleichbare Ausbildungsstätte sei nach seinem Wissensstand im Einzugsbereich des Familienwohnsitzes nicht gegeben.

Die Wahl der Ausbildungsstätte sei auch gegenüber der Behörde offengelegt worden und es sei seinerseits kein Grund an der Abzugsfähigkeit der Kosten als außergewöhnliche Belastung zu zweifeln. Dies umso mehr, als vom Finanzamt seit Jahren diese Ausbildungsstätte für Kinder im Einzugsbereich anstandslos anerkannt worden sei.

Auch in seinem Fall sei trotz Offenlegung die auswärtige Berufsausbildung bisher anerkannt worden. Eine Abkehr von der bisherigen rechtlichen Beurteilung sei seiner Ansicht nach ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Bei der Entscheidung über die Ausbildungsstätte sei natürlich auch der finanzielle Aspekte und damit die steuerliche Absetzbarkeit berücksichtigt worden. Durch die einseitige und willkürliche Änderung der rechtlichen Beurteilung durch die Behörde entstehe für ihn ein nicht mehr zu beeinflussender finanzieller Schaden, da die Disposition über die Ausbildung der Tochter eben getroffen worden sei und niemand erwarten könne, dass in einer sensiblen Ausbildungsphase die Bildungseinrichtung nicht nur örtlich, sondern auch inhaltlich gewechselt werde.

Er beantrage daher die Anerkennung der auswärtigen Berufsausbildung für seine Tochter als außergewöhnliche Belastung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass in Ergänzung zur Begründung vom 29. Februar 2008 darauf hingewiesen werde, dass der Begriff "entsprechende Ausbildung" nicht im Sinne von "gleich", sondern "gleichwertig" auszulegen sei (zB. VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058). Dass die Ausbildung an einer allgemeinbildenden höheren Schule mit der an einer Sonderform einer allgemeinbildenden höheren Schule (zB mit musischem oder

sportlichem Schwerpunkt) als gleichwertig anzusehen sei, entspreche der ständigen Entscheidungspraxis der Unabhängigen Finanzsenate (zB: 19.6.2007, RV/0542-G/05). Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setze ua voraus, dass der Abgabepflichtige durch seine, im Vertrauen auf ein (unrichtiges) Verhalten der Behörde getroffene Disposition, einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hätte. Dass dies im konkreten Fall zutreffe, sei schon aufgrund des Umstandes, dass die Wahl der Schulform bzw des Schulortes bereits vor deren unrichtiger abgabenrechtlicher Beurteilung durch die Behörde erfolgt, zu verneinen. Der Umstand einer unrichtigen abgabenrechtlichen Vorgangsweise für sich allein hindere die Behörde nicht, diese für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2008 stellt der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Eine Begründung wurde nicht nachgereicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Ausbildung der Tochter des Bw am BORG K. (musischer Zweig) mit der Ausbildung an einer Oberstufe eines Gymnasiums bzw Realgymnasiums iSd § 34 (8) EStG 1988 im Einzugsbereich des Wohnortes gleichwertig ist.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb der Wohnortes 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.

In der zu dieser Norm ergangenen Verordnung des Bundesminister für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI Nr. 624/1995, in der Fassung BGBI. II Nr. 449/2001 (in der Folge kurz: "Verordnung"), wird dazu ergänzend ausgeführt:

§ 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 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 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 eine Stunde beträgt. 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 als nicht mehr zumutbar.

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

Die Tochter des Bw ist Schülerin des musischen Zweiges im BORG K. und wohnt nach der Aktenlage im Internat der Schule am Ausbildungsort, welcher mehr als 80 Kilometer vom Wohnort entfernt ist.

Im Einzugsbereich des Wohnortes der Tochter des Bw befindet sich das BG und BRG G.. Diese Schule ist, wie das von der Tochter des Bw besuchte Oberstufenrealgymnasium in K. mit musischem Zweig, eine allgemeinbildende höhere Schule, die mit der Reifeprüfung abgeschlossen wird.

Bei der Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Dies gilt nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. Die Formulierung "entsprechende" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern "gleichwertig" zu verstehen (vgl etwa die Erkenntnisse vom 31. März 1987, 86/14/0137, vom 9. Juli 1987, 86/14/0101, und vom 7. August 2001, 97/14/0068).

Der § 3 des Schulorganisationsgesetzes bietet eine grundsätzliche Gliederung der österreichischen Schulen. Die besonderen Bestimmungen über die Schulorganisation finden sich im II. Hauptstück und in dessen Abschnitt II die Regelungen zu den allgemein bildenden höheren Schulen.

§ 36 des Schulorganisationsgesetzes nennt als Formen der allgemein bildenden höheren Schulen Gymnasium, Realgymnasium und Wirtschaftskundliches Realgymnasium als Schulen mit Unter und Oberstufe, das Oberstufenrealgymnasium als Schule mit Oberstufe, wobei die Oberstufe in beiden Fällen je vier Schulstufen umfasst.

Eine allgemein bildende höhere Schule unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung ist gemäß § 37 Abs. 1 Z 4 des Schulorganisationsgesetzes eine Sonderform der allgemein bildenden höheren Schulen. Nach § 37 Abs. 5 des Schulorganisationsgesetzes können allgemein bildende höhere Schulen oder einzelne ihrer Klassen unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung als Sonderformen geführt werden. Der Ausbildungsgang umfasst dieselbe Anzahl von Schulstufen wie die entsprechenden im § 36 genannten Formen, sofern nicht eine Verlängerung zur Erreichung des angestrebten Bildungszieles erforderlich ist.

Die Lehrpläne der Sonderformen haben sich gemäß § 39 Abs. 4 des Schulorganisationsgesetzes unter Bedachtnahme auf die besonderen Aufgaben dieser Schulen im Wesentlichen nach den Lehrplänen der entsprechenden im § 36 genannten Formen zu richten, wobei das Angebot von Wahlpflichtgegenständen (Abs. 1 Z 3) entfallen kann; bei Entfall von Wahlpflichtgegenständen können entsprechende Freigelegenstände geführt werden.

Der Bildungsgang aller allgemein bildenden höheren Schulen wird gemäß § 41 des Schulorganisationsgesetzes durch die Reifeprüfung abgeschlossen.

Formen und Umfang der Reifeprüfung sind in der Verordnung des Bundesminister für Unterricht, Kunst und Sport vom 7. Juni 1990 über die Reifeprüfung in den allgemein bildenden höheren Schulen, idgF, geregelt. Durch die verschiedenen Kombinationsmöglichkeiten haben es die Schüler sehr weit gehend in der Hand, nicht nur die Form der Reifeprüfung zu wählen, sondern insbesondere auch die Prüfungsgebiete.

Im gegenständlichen Fall wird der Bildungsgang der Tochter des Bw durch die Ablegung der Reifeprüfung an einer allgemein bildenden höheren Schule abgeschlossen. Dies berechtigt sie zum Besuch einer Universität, bzw Fachhochschule, für die die Reifeprüfung Zulassungsvoraussetzung ist (§ 41 des Schulorganisationsgesetzes).

Der Pauschbetrag ist bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zu gewähren, wenn eine der Art nach vergleichbare Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes nicht möglich ist.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt sowohl bei Schulen als auch bei Hochschulen und Universitäten auf einen gleichwertigen (Hoch)Schulabschluss ab. Zur Gleichwertigkeit der Schulabschlüsse etwa mittlerer oder höherer Schulen (zB Gymnasium) hat sich der VwGH bisher nicht geäußert. Aus dem Erkenntnis 22.12.2004, 2003/15/0058, dürfte abzuleiten sein, dass der VwGH jedenfalls Sonderformen öffentlicher Schulen als mit deren Stammform vergleichbar erachten wird. Der UFS (Linz), Senat 7 (Referent, 23.2.2007, RV/1061-L/06) hat ein Oberstufenrealgymnasium (mit bestimmten Ausbildungsschwerpunkten) einem

Gymnasium und Realgymnasium als entsprechend angesehen (s. *Wanke* in MSA, EStG (1.11.2007) § 34 Anm 63).

Nach Ansicht des UFS werden etwa demzufolge allgemeinbildende höhere Schulen (§ 36 SchOG; Gymnasium, Realgymnasium, Wirtschaftskundliches Realgymnasium, Oberstufenzrealgymnasium) 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 Aufgabe der einzelnen Schularten – neben der Universitätsreife höhere allgemeine und fachliche Bildung, die zur Ausübung eines gehobenen Berufes 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.

Zusammenfassend vertritt der UFS im gegenständlichen Fall die Auffassung, dass die Ausbildung an einem Oberstufenzrealgymnasium mit musischem Ausbildungsschwerpunkt mit der an der Oberstufe eines Gymnasiums bzw Realgymnasiums gleichwertig ist, zumal der Abschluss des Bildungsganges an all diesen Schulen durch Ablegung der Reifeprüfung erfolgt.

Die Frage, aus welchen Prüfungen und insbesondere aus welchen Prüfungsgegenständen sich die Reifeprüfung im Einzelfall zusammensetzt, ist im Wesentlichen nicht durch die Form der Schule bestimmt, sondern weitgehend durch die Wahl des Schülers.

Seitens des UFS wird nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung sowohl für die spätere Berufslaufbahn der Tochter als auch für deren sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag; dieser Umstand führt aber noch nicht zu einer steuerrechtlich erforderlichen Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen (vgl VwGH 7.8.2001, 97/14/0068). Es ist nämlich durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung für ihr Kind neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl VwGH 11.5.1993, 90/1470105).

Der Pauschbetrag steht daher dem Bw für die Ausbildung seiner Tochter am BORG in K. aus den oa Gründen nicht zu.

Auch der in der Berufung vorgebrachte Einwand, dass seiner Meinung nach die Behörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen hätte, kann dieser nicht zum Erfolg verhelfen. Dies deswegen, weil der Grundsatz von Treu und Glauben nach der Judikatur des

VwGH (zB 18.12.1996, 94/15/0151; 21.1.2004, 2003/16/0113) nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; 26.6.2002, 98/13/0013) (s. Ritz, BAO³ § 144 Tz 9).

Im gegenständlichen Fall trifft diese Voraussetzung – wie das Finanzamt bereits ausgeführt hat - nicht zu. Dies deswegen, weil die Wahl der Schulform und damit auch des Schulortes seitens des Bw bereits vor deren unrichtiger abgabenrechtlicher Beurteilung durch die Abgabenbehörde erfolgt ist.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 3. Juli 2009