

GZ. RV/1351-W/02  
GZ. RV/2654-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Beamtin Mag. Gertraud Hausherr, Landessekretär Karl Studeregger und Landwirtschaftskammerrat Mag. Dr. Martin Jilch im Beisein der Schriftführerin Kerstin Schmidt am 27. Mai 2003 über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Krems an der Donau, vertreten durch Oberrat Dr. Gottfried Pitnik, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 nach in St. Pölten durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der in Egelsee (Krems an der Donau) wohnhafte Berufungswerber (Bw.) beantragt in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von S 38.880,-- infolge Bezahlung von Schulgeld. Begründend wurde hiezu ausgeführt: *"Besuch der Spiel- und Lernwerkstatt – Verein mit Kindern wachsen. Josef Trauttmansdorf Straße 10, 3140 Pottenbrunn, von meinen Kindern S.C. und M.C. im Jahr 1998. Im Jahr 1998 wurde Schulgeld in Höhe von S 38.880,-- entrichtet".*

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2000 wurde der Bw. vom Finanzamt Krems an der Donau zur Einkommensteuer für das Jahr 1998 veranlagt. Die Zahlung des Schulgeldes wurde nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Im Schreiben vom 25. Jänner 2000 er hob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 mit dem Antrag, abweichend von der Antragstellung laut Einkommensteuererklärung *"im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG einen Pauschbetrag in Höhe von S 1.500,-- pro Monat = p.A. S 18.000,-- für zwei Kinder = p.A. S 36.000,-- als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen."* Der Bw. verweist hierauf, dass sich die Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn von herkömmlichen Schulen dadurch unterscheidet, dass es keine speziellen Lernziele gäbe, sondern eigenverantwortliches Lernen gelehrt werde. Weiters gäbe es keine Klassen nach Altersstufen, sondern die Schüler würden nach ihrem Wissensstand eingestuft. Es handle sich um eine Montessori-Schule; eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit, die örtlich näher gelegen wäre, bestehe nicht. Da sowohl für die Hinfahrt von Krems nach Pottenbrunn als auch für die Rückfahrt die Fahrzeit des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als eine Stunde betrage, seien die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gegeben. Die Hin- und Rückfahrt des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels werde wie folgt dargestellt:

Hinfahrt:	Rückfahrt:
Egelsee ab: 07.05 Uhr (Bus)	Pottenbrunn ab: 12.30 Uhr (Bus)
Krems an: 07.23 Uhr	St. Pölten an: 12.43 Uhr
Krems ab: 07.25 Uhr	St. Pölten ab: 13.10 Uhr (Zug)
Oberradlberg an: 08.09 Uhr	Krems an: 13.45 Uhr
Oberradlberg ab: 08.10 Uhr	Krems ab: 13.47 Uhr (Auto, da der nächste Bus erst um 15.40 fährt)

Pottenbrunn an: 08.15 Uhr	Egelsee an: 14.00 Uhr
---------------------------	-----------------------

Das Finanzamt Krems an der Donau ermittelte am 31. Jänner 2000 verschiedene Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen Krems an der Donau/Bahnhof und Pottenbrunn. Hierbei wurde sowohl für die Hin- als auch für die Rückfahrt eine Fahrdauer von unter einer Stunde ermittelt:

Für die Hinfahrt beträgt die Fahrdauer mit dem um 06.35 Uhr ab Krems Bahnhof abfahrenden Wieselbus Richtung St. Pölten bis zur Ankunft mit der Regionalbahn R 50 in Pottenbrunn um 07.11 Uhr insgesamt 46 Minuten; die Fahrt mit der Regionalbahn um 06.17 Uhr ab Krems/Bahnhof endet um 07.11 Uhr in Pottenbrunn (54 Minuten); ferner besteht eine Verbindung mit Abfahrt um 07.25 Uhr ab Krems/Bahnhof und Ankunft um 08.16 Uhr Pottenbrunn (51 Minuten). Um 14.45 Uhr geht die Regionalbahn ab Pottenbrunn Richtung St. Pölten, die Ankunft erfolgt um 15.45 Uhr am Bahnhof Krems (59 Minuten). Ein Vorhalt dieser Ermittlungsergebnisse an den Bw. ist nicht ersichtlich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2000 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt Krems an der Donau führt hierin aus: *"Grundsätzlich können die Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung von Kindern als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 6 EStG 1998 (gemeint wohl: Abs. 8) geltend gemacht werden, wenn diese Kosten zwangsläufig erwachsen. Jedoch führt nicht jeder Vorteil, den die Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, zu zwangsläufigen Kosten im Sinne der Bestimmung. Aus den Berufungsausführungen geht nicht hervor, warum der Besuch der Lernwerkstatt Pottenbrunn zwangsläufig sein sollte. Ein diesbezüglicher telefonischer Vorhalt vom 8.2.2000 blieb ebenso unbeantwortet. Die Berufung war schon allein deswegen als unbegründet abzuweisen, weil somit die Zwangsläufigkeit der Kosten nicht nachgewiesen werden konnte."*

Mit Schriftsatz vom 16. Mai 2000 beantragte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung unter gleichzeitiger Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Mit der Berufung vorgelegt wurde eine Bestätigung von I.C. als Vertreterin der Schulleitung, *"dass für die Altersklassen ab 10 Jahren im Einzugsbereich von Krems nach Informationsstand Mai 2000 keinerlei Montessori-Schulen bestehen. Selbst im Grundschulalter (6 - 10 Jahre) gibt es nur vereinzelte Klassen, die mit Montessori-materialien arbeiten – jedoch einem ganz anderen pädagogischen Ansatz folgen als dem der Lernwerkstatt Schloss Pottenbrunn. Voraussetzung zum Besuch des Secundaria (ca. 10. – 16.*

*Lebensjahr) ist des weiteren, dass auch die Primaria (ca. 6. – 10. Lebensjahr) in der Lernwerkstatt Schloss Pottenbrunn besucht wird, da Quereinstiege aus Regelschulen erfahrungsgemäß zu große Umstellungsschwierigkeiten mit sich bringen und der Lernerfolg nicht mehr gewährleistet werden kann.“*

Der Bw. führt im Vorlageantrag hiezu aus, dass aus der Bestätigung der Schulleitung ersichtlich sei, dass es für die Altersstufen der Kinder des Bw. nicht möglich sei im Einzugsgebiet von Krems eine entsprechende Schule zu besuchen. Es werde daher beantragt, einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 ergehen zu lassen, der dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trage.

Mit Schriftsatz vom 25. September 2000 wurde ergänzend zum Vorlageantrag die Ablichtung eines Bescheides des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur vom 7. April 2000, ZI. 32.022/1-III/A/4a/2000 an den Verein "Mit Kindern wachsen", Josef Trauttmansdorf Straße 10, 3140 Pottenbrunn vorgelegt, wonach das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur gem. § 14 Abs. 2 lit. b Privatschulgesetz eine Änderung des Organisationsstatuts der "Lernwerkstatt im Wasserschloss" ab dem Schuljahr 1999/2000 genehmigte und dieser Privatschule das Öffentlichkeitsrecht auf die Dauer der Erfüllung der gesetzlichen Bedingungen ab dem Schuljahr 1999/2000 verleihe.

Es werde nochmals vom Bw. darauf verwiesen, dass weder für das Jahr 1998 noch für die Folgejahre im Einzugsbereich von Krems eine Schule existiere, die mit der Lernwerkstatt Pottenbrunn vergleichbar sei.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 wurde der Pauschbetrag für die Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes für S.C. und M.C. beantragt.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 11. September 2001 trug das Finanzamt Krems an der Donau diesem Begehr nicht Rechnung und verwies begründend auf die Begründung des Bescheides für das Vorjahr.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist erhab der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 17. Oktober 2001 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 mit dem Antrag auf Gewährung des Pauschbetrages für eine auswärtige Berufsausbildung der beiden Kinder in Höhe von S 36.000,--. Zur Begründung wurde auf das Berufungsverfahren für das Jahr 1998 verwiesen.

Mit Berichten vom 6. Juni 2000 und vom 23. Oktober 2001 wurden die Berufungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als damals zuständige Ab-

gabenbehörde II. Instanz vom Finanzamt Krems an der Donau zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1988 bemerkt das Finanzamt Krems an der Donau ergänzend, dass selbst dann, wenn man die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung bejahen würde, keine außergewöhnliche Belastung beim Berufungswerber gegeben sei. Aus der dem Vorlageantrag beigelegten Bestätigung geht hervor, dass die Kinder von der Gattin des Bw. nach Pottenbrunn mitgenommen werden und damit keine gesonderten Kosten anfallen.

Mit Schreiben vom 4. April 2001 legte der Bw. der Abgabenbehörde II. Instanz verschiedenes Informationsmaterial vor. Die Rolle des/der Lehrer/In sei eine andere als in der Regelschule.

*"Der herkömmliche Unterricht nötigt die Kinder, mit Anstrengung hinter dem Stand des Lehrers herzulaufen. Die Montessori-Lehrer/Innen verlassen die übliche Schlüsselposition, von der die Lernaktivitäten der Kinder zentral und einheitlich gesteuert werden. Sie entledigen sich der Funktion des Informationsträgers und delegieren die Information an die Materialien der vorbereiteten Umgebung. Ihre neue Aufgabe umschreibt Maria Montessori mit der Aufforderung "Hilf mir, es selbst zu tun!". Dieses Zitat darf keineswegs als Legitimation eines teilnahmslosen Gewährenlassens im Sinne von "Warte, bis ich es von alleine kann" missverstanden werden. Im Sinne Maria Montessoris wird der/die Lehrer/In zu einem Organisator von verschiedenen Lernprozessen (Habel, Freiburg 1993, S. 15 ff)."*

Ein Prospekt der Lernwerkstatt in Wasserschloss Pottenbrunn lässt sich unter anderem folgendes entnehmen:

*"Neues Lernen im Wasserschloss: Die Kinder lernen, was sie wollen und wann sie wollen. Das Ergebnis ist dasselbe wie bei herkömmlichen Hauptschulen.*

*Unsere Privatschule "Lernwerkstatt" und der Trägerverein "Mit Kindern wachsen" wurden 1990 von einer Gruppe junger Eltern gegründet. Diese bewegte – jenseits aller Dogmen und Ideologien – ein gemeinsames Ziel: Den Kindern in der Schule und über die Schule hinaus die Neugierde und die Freude am Lernen zu bewahren... Die "Spielwerkstatt" wird derzeit von 14 Kindern besucht. Unsere Schule mit Öffentlichkeitsrecht besuchen 70 Kinder im Alter zwischen 6 und 15 Jahren – Tendenz stark steigend. Eltern aus allen Teilen Österreichs übersiedeln sogar der Lernwerkstatt wegen in die Nähe unserer Schule.*

*Unsere pädagogische Arbeit orientiert sich hauptsächlich an den wissenschaftlichen Grundlagenforschungen von Jean Piaget, den Entwicklungspädagogischen Materialien von Maria Montessori, den praktischen Erfahrungen von Maricio und Rebeca Wild und den neuesten neurobiologischen Erkenntnissen.*

*Ein zentrales Anliegen unserer Initiative lautet: Wir ermöglichen es den Kindern ihrer Natur gemäß zu leben und zu lernen. Das bedeutet für unseren pädagogischen Weg eine radikale Abkehr vom Frontalunterricht mit studenlangem Stillsitzen, von der direktiven Vermittlung vorgeschriebener Lehrstoffe und der bloßen Speicherung abstrakten Wissens, von stress- und angstbesetzten Lernen für Prüfungen, Schularbeiten und Zeugnisnoten.*

*Stattdessen vertrauen wir in die natürlichen Lebens- und Entwicklungsprozesse eines jeden Menschen und in die jugendliche Neugier und Gestaltungskraft der Kinder und Jugendlichen. Wir respektieren ihre authentischen Entwicklungsbedürfnisse und das jeweils eigene Entwicklungstempo der einzelnen Kinder und Jugendlichen.*

*Durch unsere Erfahrungen sind wir überzeugt von der Bedeutung des freien Spiels und der Bewegung als Grundlage für schöpferische Intelligenz und den Aufbau für Verständnisstrukturen, einer entspannten und liebevollen Atmosphäre des Vertrauens und einer reichhaltigen Spiel- und Lernumgebung mit vielfältigen Materialien, in der Lernen in ungebrochener Neugier aufs Leben anhand konkreter Erfahrungen geschehen kann, der Sinn zur motorischen Entwicklung, einer sozialen und emotionalen Sicherheit und Entfaltung handwerklicher und künstlerischer Fähigkeiten als Grundlage und Voraussetzung für eine lustvolle Wissensaneignung und das Erlernen der Kulturtechniken.*

*Daher gibt es bei uns statt Klassenzimmer Räumlichkeiten, in denen verschiedene Spiel-, Lern- und Arbeitsbereiche untergebracht sind: Ein Rollenspiel-, Bewegungs- und Bastelbereich eine Werkstatt, einen Rechen- und Sprachbereich, einen Bereich der kosmischen Bereiche und einen Außenbereich mit Sandspielplatz, Feuerstelle, Schlossteich, Kletterbäumen, Hüttenbauplatz und... Die Kinder und Jugendlichen suchen sich selbst aus, wo, wann, wie lange, womit und mit wem sie spielen und lernen wollen. Sie selbst bestimmen tagtäglich ihren Stundenplan und an welchen Angeboten und Projekten sie teilnehmen wollen. Die Lehrer bereiten die Umgebung so vor, dass sich die Kinder darin wohlfühlen können. Sie erklären Materialien und geben Hilfestellung, wenn diese gewünscht wird...*

*Während ihrer ganzen Schulzeit erfahren die Kinder eine Erziehung zur Selbständigkeit. Davon profitieren sie über ihr ganzes weiteres Leben. Sie werden zu selbstbewussten jungen Menschen und lernen ihre Ansichten frei zu vertreten. Sie praktizieren freien Umgang und Selbstorganisation ab ihrem Schuleintritt... Die Lernwerkstatt im Wasserschloss hat sich im zehnten Jahr ihres Bestehens von einem anfänglich belächelten Experiment zu einem Vorbild und anerkannten Modell mit Öffentlichkeitsrecht entwickelt.*

...

*Stellvertretend für die vielfältigsten künstlerischen Aktivitäten unserer Schule sei hier nur die Theatergruppe Pistatschios genannt.*

*Die Kinder erarbeiten sich die Stücke, indem sie Romane, die ihnen gefallen, selbständig dramatisieren. Sie üben die Dialoge, verteilen die Rollen untereinander und gestalten nach eigenen Ideen das Bühnenbild. Natürlich sind die Kinder nicht vollständig sich selbst überlassen. Wie in allen Bereichen unserer Schule steht ein Erwachsener als liebevoller Begleiter zur Seite, wenn er gebraucht wird. Das ist einmal mehr, einmal weniger..."*

Der niederösterreichische Landesschulrat, Präsident Adolf Stricker habe im St. Pöltner Stadtblatt im September 2000 gemeint, dass mit der Lernwerkstatt eine sich öffnende Bedarfslücke in der Region geschlossen wurde.

Die Grundzüge der Lernwerkstätten sei vom Hamburger Erziehungswissenschaftler Peter Struck im Buch "Vom Pauker zum Coach" wie folgt zusammengefasst worden:

- *Keine Jahrgangsklassen, denn die machen nur noch beim Militär Sinn. Stattdessen bieten Fachleute mit Berufserfahrung in verschiedensten Bereichen Spezialkurse an, die man nach Neigung und Befähigung wählen kann. Ein Team von Psychologen und Pädagogen unterstützt die Schüler bei der Auswahl und bei Problemen, sofern sie nicht im Team selbst gelöst werden können.*
- *Keine Fächertrennung: Aus Fächerkombinationen werden lebensnahe Lernprojekte angeboten. Ausschließlich faktenorientierter Stoff wird nur noch dort gelehrt, wo er zur Lösung*

*dieser Aufgaben notwendig ist. Der 50-Minuten-Takt wird abgeschafft, Pausen werden von der Gruppe frei vereinbart.*

- *Keine ausgrenzenden Tests, wo lexikalisches Wissen gefragt, Kooperation aber als "Schummeln" abqualifiziert wird. Ein Pädagoge der Zukunft weiß, dass Schüler nur das behalten, was sie auch nachvollziehen können. Dazu gehört, dass sie Fehler machen dürfen, dass sie sich auch gegenseitig den Lehrstoff erklären.*

Eine vom Berufungssenat VII der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland für den 20. März 2002 anberaumte mündliche Berufungsverhandlung wurde über Ersuchen des Bw. auf unbestimmte Zeit verschoben.

Gemäß § 323 Abs 10 BAO ist für die Entscheidung über die noch offenen Berufungen des Bw. seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2003 wurde hinsichtlich des Vorlageantrages betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 und der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 gem. § 323 Abs. 12 BAO der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung bestellt.

Mit Fax vom 16. Mai 2003 äußerte sich der Bw. zum Vorhalt der Fahrzeitenermittlung durch das Finanzamt Krems an der Donau dahingehend, dass das Finanzamt die Fahrzeit Egelsee – Krems nicht berücksichtigt habe. Es fielen folgende Fahrzeiten an:

Schulbeginn 8.15

		Ab	An
Bus	Egelsee – Schule	7.04	
	Krems		7.20
Zug	Krems	7.27	
	Herzogenburg		7.57
Bus	Herzogenburg	7.58	
	Schloss Pottenbrunn		8.10

Schulende 12.30

		Ab	An
Bus	Schloss Pottenbrunn	12.40	
	St. Pölten		12.55
Zug	St. Pölten	13.12	

	Krems		13.46
Bus	Krems	14.12	
	Egelsee – Schule		14.26

Der Referent stellte am 27. Mai 2003 folgende Verbindungen zwischen der Wohnung und der Spiel- und Lernwerkstatt durch Abfrage bei der Intermodalen Fahrplanauskunft des Verkehrsverbundes Ostregion ([http://www.vor.at:8070/vor\\_ifa](http://www.vor.at:8070/vor_ifa)) fest (allerdings bezogen auf den Abfragezeitpunkt):

Von der Wohnung und der Spiel- und Lernwerkstatt wurde eine einzige Verbindung mit einer Fahrdauer von 1 Stunde 14 Minuten ermittelt (unter der Annahme, dass sich die Wohnung des Bw. in der Mitte der Straße befindet):

Fußweg Wohnung bis Krems Bahnhof: 7 plus 2 Minuten = 9 Minuten

Krems Bahnhof Abfahrt E 6010 um 10.16, Ankunft St. Pölten Hauptbahnhof 10.59

Fußweg Bahnhof St. Pölten bis Bushaltestelle: 3 Minuten

St. Pölten Hauptbahnhof Abfahrt Postbus 1516 um 11.05, Ankunft Pottenbrunn

Trauttmannsdorfstraße 11.21.

Unter Abzug des Fußweges Wohnung – Krems Bahnhof ergäbe sich eine kürzeste Wegzeit von 1 Stunde 5 Minuten.

Von der Spiel- und Lernwerkstatt zur Wohnung wurden zwei Verbindungen mit einer Fahrzeit von 1 Stunde 41 Minuten (11.21 – 13.02) und 1 Stunde 33 Minuten ermittelt, beide mit Abfahrtszeit 11.21, letztere wie folgt:

Pottenbrunn Trauttmannsdorfstraße Abfahrt Postbus 1518 um 11.21, Ankunft

St. Pölten Hauptbahnhof 11.50

St. Pölten Hauptbahnhof Abfahrt Wieselbus E Waidhofen/Thaya um 12.01, Ankunft

Krems Austraße/B3 12.39

Fußweg 2 Minuten

Krems Bertschingerstraße Abfahrt Citybus 1461 um 12.41, Ankunft Krems Bahnhof 12.47.

Fußweg 7 Minuten.

Unter Abzug des Fußweges Krems Bahnhof - Wohnung ergäbe sich eine kürzeste Wegzeit von 1 Stunde 25 Minuten.

Einem Beitrag auf der Internet-Homepage des Amtes der niederösterreichischen Landesregierung zufolge, verursacht der Transport von jeweils 20 kg auf 100 km einen Treibstoffmehrverbrauch bei PKW von 1%.

In der am 27. Mai 2003 am Finanzamt St. Pölten über Antrag des Berufungswerbers abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde neben einer Wiederholung des bisherigen Vorbringens durch die Parteien ergänzend ausgeführt:

In rechtlicher Hinsicht sei, so der steuerliche Vertreter des Bw., festzuhalten, dass § 34 Abs. 8 EStG 1988 das Vorliegen zweier Tatbestandsmerkmale verlange: Zum Einen müsse die Ausbildungsstätte mehr als eine Stunde entfernt sein, zum Anderen dürfe im Nahebereich keine gleichwertige Ausbildungsstätte bestehen.

Die bisherigen Ermittlungen gingen davon aus, dass die Fahrtzeit über eine Stunde beträgt, sodass dieses Erfordernis erfüllt sei.

Der Berufungswerber betonte, dass eine gleichwertige Ausbildungsstätte im Nahebereich des Wohnortes nicht gegeben sei.

Die Spiel- und Lernwerkstatt funktioniere nach dem Prinzip der "Open-Space"-Wissensvermittlung. Dies sei an zwei Beispielen illustriert:

Während im Regelschulwesen etwa Englisch zu bestimmten Zeiten auf dem Stundenplan stehe, werde in Pottenbrunn oft wochenlang nur Englisch gesprochen. Es fänden Rollenspiele statt, Theaterstücke werden geprobt und dann aufgeführt. Auch das Buffet sei etwa englisch beschriftet und die Eltern müssen auf englisch bestellen.

Einen Schwerpunkt der Schule bilde das Theater spielen. Das beginne damit, dass die Kinder im Wege einer Marktanalyse herausfinden, was interessant ist. Anschließend werde in Teamarbeit etwa aus einem Prosatext ein Drehbuch erstellt. Die Rohfassung sei dann gemeinsam auf Fehler durchzusehen (Rechtschreibung); sie sei schließlich zu verdichten, um den Stoff auch aufführen zu können. Neben den Vorbereitungshandlungen zur Aufführung und der Aufführung selbst organisierten die Kinder beispielweise eigenverantwortlich österreichweite Tourneen, bei denen eine Vielzahl von Organisationsmaßnahmen zu treffen seien. Auch die Theaterkasse werde selbst verwaltet und die Kinder müssen entscheiden, wofür das Geld ausgegeben wird. Es sei leicht vorstellbar, dass hiebei jede Menge Konflikt- und Krisenmanagement gefragt ist.

Ein wesentliches Ziel sei auch das soziale Lernen. Jeder Montag beginne etwa mit einer Schulversammlung, bei welcher die Wochenplanung gemeinsam von Schülern und Lehrern vorgenommen werde.

Bevor die Schule das Öffentlichkeitsrecht hatte, seien die Kinder zu Externistenprüfungen außerhalb der Schule angetreten. Mittlerweile könne die Schule bis zum Hauptschulabschluss alle Prüfungen intern vornehmen.

S.C. sei im Berufungszeitraum 13 – 14 Jahre gewesen, M.C. 8 – 9 Jahre.

Die Kinder seien einerseits von ihrer Mutter mitgenommen worden, aber auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln gefahren, da die Arbeitszeiten der Gattin des Bw. nicht immer mit den Unterrichtszeiten deckungsgleich waren. Die Kinder hätten Schülerfreifahrt gehabt, wobei allerdings ein Selbstbehalt zu entrichten gewesen sei. Das Mittagessen sei teilweise zu Hause, teilweise in der Schule eingenommen worden. Die Kosten für das Auto habe der Bw. getragen, Aufwendungen etwa für Lebensmittel- oder Bekleidungseinkäufe die Gattin.

Von Wohnung des Bw. aus sei der Bahnhof Krems 5 km entfernt; die Bushaltestelle könne von der Wohnung in etwa 5 Minuten erreicht werden.

Vom Bahnhof Pottenbrunn bis zur Schule seien es 2,3 Kilometer, der von der Schule organisierte Bus aus Oberradlberg halte vor der Schule. Diesen Bus gäbe es erst seit 2 Jahren, zuvor habe kein öffentliches Verkehrsmittel zwischen Bahnhof und Schule verkehrt.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte außer Streit, dass die relevante Fahrzeit im Streitzeitraum jeweils über eine Stunde betragen hat.

Zur Unterrichtsarbeit in der Spiel- und Lernwerkstätte Pottenbrunn räumte der Vertreter des Finanzamtes ein, dass es von der dargestellten Methodik her im Nahebereich von Krems keine vergleichbare Ausbildungsstätte gäbe.

Zur Frage, ob die Zielsetzung der Spiel- und Lernwerkstätte mit anderen Schulen verglichen werden könne, gab es unterschiedliche Auffassungen.

Der Bw. betonte, dass die Zielsetzung der Spiel- und Lernwerkstätte eine andere sei. Es würden die Ziele des öffentlichen Schulwesens zwar selbstverständlich beachtet, gleichzeitig versuche die Schule aber auch eigenen Zielen Rechnung zu tragen.

Der Bw. sieht etwa im fächerübergreifenden fremdsprachigen Unterricht eine Besonderheit der Spiel- und Lernwerkstätte; das Finanzamt verweist darauf, dass auch im Regelschulwesen in Krems teilweise außerhalb des Sprachunterrichtes fremdsprachig unterrichtet werde.

Der Vertreter des Finanzamtes betonte, dass zu den nach § 34 EStG 1988 erforderlichen Tatbestandsmerkmalen auch die Zwangsläufigkeit gehöre. Die gegenständliche Berufsausbildung entspreche, wenn auch mit anderer Methodik, jener an anderen Schulen, da etwa ebenfalls ein Hauptschulabschluss erzielt wird. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe in der Vergangenheit eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung der Eltern, ihren Kindern eine derartige Ausbildung an einer nicht öffentlichen Schule angedeihen zu lassen, verneint. Etwa sei eine derartige Zwangsläufigkeit beim Besuch einer Waldorf-Schule nicht gesehen worden. Daher sei auch im vorliegenden Fall letztlich nicht von einer Zwangsläufigkeit des auswärtigen Schulbesuches auszugehen.

Der steuerliche Vertreter des Bw. hielt dem entgegen, dass die vom Finanzamt angesprochenen Judikate zu anderen Sachverhalten bzw. zu einer anderen Rechtslage ergangen seien. Im gegenständlichen Fall gehe es um eine auswärtige Berufsausbildung. Im Bereich des § 34 Abs. 8 EStG sei der Zwangsläufigkeit eine andere Bedeutung beizumessen. Die Spiel- und Lernwerkstatt unterscheide sich nicht nur in der Methodik von anderen Schulen, sondern wesentlich auch in einigen ihrer Ziele.

Der Bw. hob hervor, dass er als Vater schon eine Zwangsläufigkeit darin sehe, seinen Kindern eine Ausbildung zu bieten, mit der sie für ihr weiteres Leben gerüstet sind. Er sehe in seiner therapeutischen Praxis die Probleme, die Absolventen des Regelschulwesens haben, und wolle vermeiden, dass seine Kinder sich später einmal bei einem Kollegen in Behandlung begeben müssen. Daher halte er die Ausbildung an der von ihm mitbegründeten Schule für richtig und geboten. Mittlerweile absolviere S.C. nach dem Schulabschluss und einem Jahr mit dem AFS in Peru eine künstlerische Ausbildung. Aus den Unterlagen der Spiel- und Lernwerkstätte gehe ferner hervor, dass Absolventen der Schule in verschiedensten Berufen oder fortführenden Ausbildungen tätig seien.

***Der Senat hat erwogen:***

Auf Grund des Vorbringens des Bw. und des Finanzamtes sowie der Akten des Finanzamtes und der vom Bw. vorgelegten Unterlagen ergeben sich folgende Sachverhaltsfeststellungen.

Die beiden Kinder des Bw. S.C. und M.C. wohnen mit dem Bw. und seiner Gattin im gemeinsamen Haushalt in Egelsee (Krems an der Donau).

S.C. und M.C. besuchten im Berufungszeitraum anstelle einer öffentlichen Volksschule bzw. Hauptschule die Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn. Sie wurden hierbei teilweise von ihrer in Pottenbrunn berufstätigen Mutter bei der Hin- und Rückfahrt mit dem Auto mitgenommen, teilweise fuhren die Kinder mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Durch die Mitnahme der beiden

im Berufungszeitraum 13 – 14 bzw. 8 – 9 Jahre alten Kinder erwachsen den Eltern gegenüber einer alleinigen Fahrt der Mutter Mehraufwendungen. Der Bw. trägt jedenfalls einen Teil der Aufwendungen für die Fahrten zur und von der Schule in Form der Betriebskosten des Autos und der Zahlung des Selbstbehaltes bei der Schülerfreifahrt. Das Mittagessen wurde teilweise am Familienwohnsitz, teilweise außerhalb der Familienmahlzeiten in Pottenbrunn eingenommen, wodurch dem Bw. ebenfalls ein Mehraufwand erwachsen ist.

Der Unterricht in der nach Montessori-Prinzipien geführten Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn unterscheidet sich von der Grundkonzeption des Unterrichts wesentlich von der Unterrichtskonzeption anderer Schulen. Die Spiel- und Lernwerkstatt ist seit dem Schuljahr 1999/2000 eine mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Privatschule, die jedoch keiner öffentlichen Schularbeit entspricht. Die Schulpflicht wird mit dem Besuch der Spiel- und Lernwerkstatt erfüllt; die Spiel- und Lernwerkstatt ist seit dem Schuljahr 1999/2000 auch berechtigt, die für den Volksschul- und den Hauptschulabschluss erforderlichen Prüfungen selbst vorzunehmen.

Im Nahebereich von Krems an der Donau befindet sich keine mit der Spiel- und Lernwerkstatt vergleichbare Schule. Eine öffentliche Volksschule und eine öffentliche Hauptschule ist von der Wohnung des Bw. in weniger als einer Stunde erreichbar.

Pottenbrunn ist von Krems an der Donau mit dem Auto in rund 42 Minuten bei rund 34 km Entfernung erreichbar.

Die Ein- bzw. Ausstiegstelle des nächstgelegenen öffentlichen Verkehrsmittels (Bus) ist von der Wohnung des Bw. weniger als 1.500 m entfernt, die Bushaltestelle kann in etwa 5 Minuten erreicht werden.

Die Aus- bzw. Einstiegstelle des im Berufungszeitraum verkehrenden einzigen öffentlichen Verkehrsmittels in Pottenbrunn ist der Bahnhof, welcher von der Schule etwa 2.300 m entfernt ist.

Die Fahrzeit beträgt von der zur Wohnung nächstgelegenen Ein- bzw. Ausstiegstelle zu der Ausbildungsstätte nächstgelegenen Aus- bzw. Einstiegsstelle bei Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels und unter Berücksichtigung des 1.500 m übersteigenden Weges zwischen Bahnhof Pottenbrunn und Schule jeweils mehr als eine Stunde.

Der unabhängige Finanzsenat folgt bei seinen Feststellungen – abgesehen zur unterschiedlich gesehenen Frage der Vergleichbarkeit der Berufsausbildung - grundsätzlich dem Vorbringen der Parteien.

Die Entfernung zwischen Pottenbrunn und Egelsee (Krems an der Donau) wurde mit einem im Internet abrufbaren Routenrechner ermittelt

([http://www.map24.de/map24/routing.php3?routingpath=map24/routing&sid=78260bc5e15b537f4b1c3c302877e24b&mid=MAP24&maptypes=JAVA&map24\\_sid=0a5be6c188e53d644455417474eb7e36&sx=933.73506&sy=2905.06668&dx=941.78634&dy=2894.29002&maptypes=JAVA&minimap=1&rtype=fast&newroute=1](http://www.map24.de/map24/routing.php3?routingpath=map24/routing&sid=78260bc5e15b537f4b1c3c302877e24b&mid=MAP24&maptypes=JAVA&map24_sid=0a5be6c188e53d644455417474eb7e36&sx=933.73506&sy=2905.06668&dx=941.78634&dy=2894.29002&maptypes=JAVA&minimap=1&rtype=fast&newroute=1)).

Zum festgestellten Treibstoffmehrverbrauch ist festzuhalten, dass der Transport von Mitreisenden Mehrkosten verursacht. So erhöhen jeweils 20 kg transportierter Last den Verbrauch des Fahrzeuges um 1% je 100 Kilometer

(<http://www.noel gv.at/SERVICE/RU/Ru7/spritsparen/sprittipps2.htm#tipp12>).

Dass der Bw. einen Teil der Kosten für die Fahrten seiner Gattin (und der Kinder) trägt, ist in einer Familie nicht unüblich.

Ebenso nicht unüblich ist, dass der Bw. die Kosten für die Selbstbehälte bei der Schülerfrei-fahrt übernommen hat. Hierbei handelt es sich um relevante Kosten (vgl *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 55).

Nach der Rechtsprechung des VwGH stellt auch die Einnahme eines Mittagessens außer Haus einen im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 beachtlichen Mehraufwand dar (vgl VwGH 31. 5. 2000, 2000/13/0075, 0076; VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0043; VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0104; VwGH 21. 9. 1993, 93/14/0078). Dieser Mehraufwand wird nach den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung von dessen Gattin getragen.

Von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens außer Streit gestellt wurde die Wegzeit von jeweils über einer Stunde.

Dass die Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn keiner öffentlichen Schulart entspricht, ergibt sich aus dem Bescheid des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur, da die Grundlage dieses Bescheides § 14 Abs. 2 lit. b Privatschulgesetz, BGBl 244/1962, ist, der "Privatschulen, die keiner öffentlichen Schulart entsprechen", regelt. Die Eignung der Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn zur Erfüllung der Schulpflicht ergibt sich aus § 12 Abs. 1 Z 2 Schulpflichtgesetz, BGBl 76/1985 in Verbindung mit dem genannten Bescheid.

Vor der Verleihung des Öffentlichkeitsrechtes – das unter anderem auch eine Bewährung der Konzeption der Privatschule durch Schulerfolge voraussetzt – kann umso weniger von der Entsprechung einer Volks- oder Hauptschule ausgegangen werden. § 11 Abs. 1 Schulpflichtgesetz, BGBl 76/1985, besagt zwar, dass die allgemeine Schulpflicht – unbeschadet § 12 leg.

cit. – auch durch die Teilnahme am Unterricht an einer Privatschule ohne Öffentlichkeitsrecht erfüllt werden kann, sofern der Unterricht jenem an einer allgemein bildenden Pflichtschule (§ 5 leg. cit.) "mindestens gleichwertig" ist, was auch durch "externe" Prüfungen (§ 11 Abs. 4 leg. cit.) nachzuweisen ist, doch wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass zusätzlich zu den Zielen des Unterrichts an allgemein bildenden Pflichtschulen weitere hinzukommen, zumal "mindestens gleichwertig" (§ 11 leg. cit.) nicht mit "entsprechen" (§ 12 leg. cit.) gleichzusetzen ist.

Wie sich aus den vom Finanzamt nicht bestrittenen Ausführungen zur Grundkonzeption der Spiel- und Lernwerkstatt in den vom Bw. vorgelegten Unterlagen ersehen lässt, unterscheidet sich diese grundlegend von anderen Schulen.

Der Angabe des Bw., die durch eine entsprechende Bestätigung der Spiel- und Lernwerkstatt untermauert wird, jedenfalls eine von der Methodik her vergleichbare Schule gäbe es nicht im Nahebereich des Wohnortes, ist das Finanzamt nicht entgegengetreten.

Zur Frage der Gleichwertigkeit der Berufsausbildung an der Spiel- und Lernwerkstatt mit anderen Ausbildungsgängen siehe aus systematischen Gründen weiter unten.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich hieraus:

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

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen (im Folgenden als Verordnung bezeichnet). Diese Verordnung wurde mit BGBl. II Nr. 449/2001 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 geändert.

Die zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts wesentlichen Bestimmungen dieser Verordnung in der für den Streitzeitraum gültigen (Stamm)Fassung lauten:

*"§ 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 bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je*

*eine Stunde bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte bleiben jeweils für Wegstrecken bis 1.500 m außer Ansatz.*

*(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist.“*

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

*§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.*

Unter "Einzugsbereich des Wohnortes" iSd § 34 ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich als noch zumutbar anzusehen ist (vgl VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 14. 9. 1994, 91/13/0229).

Der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 steht nicht allein auf Grund der Berufsausbildung des Kindes außerhalb des Wohnortes zu. Es müssen durch die auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen; diese sind allerdings nicht im einzelnen nachzuweisen. Der Pauschbetrag steht auch bei täglichem Pendeln ohne Aufwendungen für ein auswärtiges Quartier zu (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 55).

Wie sich aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt, liegen Mehraufwendungen infolge des auswärtigen Schulbesuchs vor. Der ursprünglich gegenteiligen Annahme des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht vermag der erkennende Senat aus den dargestellten Erwägungen nicht zu folgen; diese Annahme wurde auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr aufrecht erhalten.

Diese Mehraufwendungen werden zumindest zum Teil auch vom Bw. selbst getragen.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nur einmal je Kind zusteht (so die hM, *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 76) oder von jedem Kostenträger gesondert beantragt werden kann (wovon der VwGH in seinem Erkenntnis vom 14.1.2003, 97/14/0055, auszugehen scheint), da Feststellungen darüber, dass auch die Gattin des Bw. den Pauschbetrag beantragt hat, vom Finanzamt nicht getroffen wurden und auch kein Anlass für eine derartige Prüfung bestand.

Nach der nicht zu beanstandenden Verwaltungspraxis (Rz 878 LStR 1999 bzw LStR 2002) ist der Pauschbetrag demjenigen Elternteil zu gewähren, der ihn beantragt hat, falls nicht beide Elternteile den Pauschbetrag beantragen.

Eine nähere Prüfung der Kostentragung der Mehraufwendungen ist daher entbehrlich.

Unter dem Begriff "Berufsausbildung" sind alle Arten schulischer, universitärer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird. Der spätere Beruf muss noch nicht konkret feststehen; auch der Besuch allgemeinbildender Schulen (zB Gymnasium) vermittelt - als Voraussetzung für eine spätere Berufsausbildung im engeren Sinn - den Pauschbetrag. Der Berufsausbildung dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind. Auch eine sportliche Ausbildung kann Berufsausbildung sein (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 58, aM *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 34 Tz 30). Berufsausbildung liegt beim Besuch einer Volksschule oder Hauptschule nach den vorstehenden Ausführungen vor.

Ob öffentliche oder private Bildungseinrichtungen besucht werden, ist nicht von Bedeutung, sofern sich im Nahebereich des Wohnortes keine geeignete öffentliche Bildungseinrichtung befindet. Zu prüfen ist, ob eine Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes dem Grunde nach geboten ist.

Mehraufwendungen, die durch einen auswärtigen Schulbesuch oder durch ein auswärtiges Studium entstanden sind, sind dann nicht zwangsläufig, wenn die Ausbildung bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Ausbildungsstätte absolviert werden kann (vgl Rz 875 LStR 1999 bzw LStR 2002).

Der Berufungssenat 17 kann es dahingestellt lassen, ob die Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw., § 34 Abs. 8 EStG 1988 erfordere keine zusätzliche Prüfung der allgemeinen Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 zutreffend ist, da auch losgelöst von Abs. 1 im Bereich des Abs. 8 zu prüfen ist, ob im Einzugsbereich des Wohnortes eine "entsprechende" Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Das Finanzamt Krems an der Donau vertritt die Auffassung, der Bw. hätte seiner Unterhaltpflicht auch dadurch nachkommen können, dass er seinen Kindern den Besuch einer im Nahebereich seines Wohnortes gelegenen öffentlichen Volksschule bzw. Hauptschule ermöglicht. Auch diese Ausbildungsmöglichkeiten seien "entsprechend" im Sinne des EStG.

Der Bw. verweist hingegen auf die grundsätzlich andere Konzeption des Unterrichts an der Spiel- und Lernwerkstatt. Nicht nur die Methodik sei eine gänzlich andere, auch die Ziele dieser Schule gingen über jene des Regelschulwesens hinaus.

Mit dieser Auffassung ist der Bw. im Ergebnis im Recht.

Der zivilrechtliche Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohls verlangt, dass je größer eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltpflichtigen ist, dem Kind auch eine besondere, auswärtige Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein wird (zB der Besuch einer auswärtigen Skihandelsschule, obwohl sich eine Handelsschule im Einzugsbereich befindet; VwGH 11. 5. 1993, 91/14/0085).

Welche Ausbildung einem Kind zusteht, bestimmt sich nicht nach der beruflichen und gesellschaftlichen Stellung der Eltern. Soweit die Rechtsprechung deren unterhaltsrechtlich relevanten Lebensverhältnisse auch durch Tatbestände wie Herkunft, Schulausbildung und Berufsausbildung, berufliche und soziale Stellung umschreibt, stehen diese immer in einem unlösbar Konnex mit der durch einzelne solcher Umstände bedingten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (OGH 26.2.1997, 7 Ob 7/97v).

Der aus den Berechnungsblättern ersichtliche Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. lässt unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Einkünfte des Bw. als selbständiger Erwerbstätiger starken Schwankungen unterliegen und auch das Einkommen der Gattin nicht außer Ansatz zu lassen ist, nicht die Schlussfolgerung zu, dem Bw. (und seiner Gattin) wäre die Finanzierung des Besuchs der - abgesehen von den Fahrt- und Verpflegungsmehrkosten mit einem geringen Schulgeld verbundenen - Spiel- und Lernwerkstatt aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar.

---

Wenngleich nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, zu im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 abzugsfähigen Kosten für die Eltern führt, weil es durchaus üblich ist, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11. 5. 1993, 90/14/0105), ist zu beachten, dass den Eltern und dem Kind bei der Gestaltung der Ausbildung ein weiter Entscheidungsspielraum zukommt und das Berufsziel nicht ohne weiteres dann als erreicht anzusehen ist, wenn das Kind die Mindestvoraussetzungen für die Ausübung des von ihm gewählten Berufes erfüllt (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 61 f).

Die in Rz 876 LStR 2002 dokumentierte Verwaltungspraxis unterscheidet: Wird eine Ausbildungsmöglichkeit im Nahebereich des Wohnortes nur deswegen nicht wahrgenommen, weil qualitative Schwerpunkte (bestimmte Prüfungen sind "schwieriger", die Teilnahme an Seminaren erfordert eine bestimmte Qualifikation) gesetzt werden, sind aber Lehrinhalte und der Ausbildungsabschluss grundsätzlich gleich, liegt keine Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung vor. Muss allerdings eine Ausbildungsmöglichkeit außerhalb des Nahebereiches deswegen in Anspruch genommen werden, weil ein Zugang im Nahebereich - etwa infolge besonderer Zugangsbeschränkungen - nicht möglich ist, steht der Freibetrag zu.

Der Bw. verweist zutreffend darauf, dass die bisher zum Besuch von Privatschulen anstelle des öffentlichen Schulwesens ergangenen Entscheidungen (zB FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat II, 31. 5. 1999, RV/30X-15/12/98 betreffend Rudolf-Steiner-Schule; VwGH 23. 3. 1999, 98/14/0119; 30. 5. 1995, 92/13/0191 betreffend Vienna International School) die (Nicht-)Abzugsfähigkeit des Schulgeldes und nicht die pauschalierten Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung gemäß § 34 EStG 1988 zum Gegenstand haben.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass etwa FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat IX, 11. 10. 1989, 6/4-87/40XX/07 einen in Bezug auf § 34 Abs. 8 EStG 1988 relevanten Unterschied zwischen einem wirtschaftskundlichen Realgymnasium und einem Gymnasium oder einem Realgymnasium erblickt hat, ebenso FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat VII, 16. 3. 1993, 92/417X/07, betreffend Werkschulheim Felbertal oder FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat VII, 9. 5. 1994, 92/4333X/07 betreffend Theresianische Militärakademie (siehe *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 74).

Auch die zivilrechtliche Judikatur geht davon aus, dass der Unterhaltsberechtigte dann, wenn in einem bestimmten Ausbildungsweg entgeltliche Privatschulen neben öffentlichen (unentgeltlichen) Schulen zur Verfügung stehen, bei gleichwertigen Alternativen grundsätzlich die für

den Unterhaltsverpflichteten weniger belastende öffentliche Schule auszuwählen oder die Mehrkosten der Privatschule selbst zu tragen haben wird. Stellt aber aus im jeweiligen Einzelfall zu prüfenden Gründen die öffentliche Schule keine gleichwertige Alternative dar und sprechen gerechtfertigte Gründe für den Besuch der vom Unterhaltsberechtigten (bzw. des betreuenden Elternteils) ausgewählten Privatschule, können Aufwendungen für diese Privatschule als Sonderbedarf anerkannt werden (OGH 16.10.2002, 9 Ob 40/02a).

Auszugehen ist davon, dass in Bezug auf die Prüfung der Frage, ob im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, kein Grund vorliegt, Ausbildungen an privaten oder öffentlichen Bildungseinrichtungen unterschiedlich zu behandeln. Es ist somit auch für die Anerkennung der nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zwangspauschalierten (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 96/13/0109) Kosten für eine Ausbildung außerhalb des Wohnortes lediglich erforderlich, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist (vgl VwGH 25. 9. 2002, 98/13/0167, betreffend Auslandsstudium).

Inwieweit zwei Ausbildungsgänge ihrer Art nach vergleichbar sind, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Frage (VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0068).

Nun ergibt sich aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, dass zwar ein formales Ausbildungsziel – Erreichen eines Volksschul- bzw. Hauptschulabschlusses – bei der Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn mit dem jeder anderen Volksschule oder Hauptschule ident ist (selbst der Prospekt der Schule räumt ein „*Das Ergebnis ist dasselbe wie bei herkömmlichen Hauptschulen*“).

Gemäß § 15 Abs. 1 SchOG schließt etwa die Hauptschule an die 4. Stufe der Volksschule an und hat die Aufgabe, in einem vierjährigen Bildungsgang eine grundlegende Allgemeinbildung zu vermitteln sowie den Schüler je nach Interesse, Neigung, Begabung und Fähigkeit für das Berufsleben und zum Übertritt in mittlere Schulen oder in höhere Schulen zu befähigen.

Der erkennende Senat vermag nicht zu finden, dass diese grundsätzlichen Ziele der Hauptschule von der Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn nicht (auch) erfüllt werden. Gleches gilt für die Volksschulausbildung (§ 9 Abs. 2 SchOG: „*Die Volksschule hat in den ersten vier Schulstufen eine für alle Schüler gemeinsame Elementarbildung unter Berücksichtigung einer sozialen Integration behinderter Kinder zu vermitteln.*“).

Freilich sind diese Ziele nicht die einzigen der von den Kindern des Bw. besuchten Privatschule.

Das PrivatschulG knüpft nicht an die Zielsetzungen des öffentlichen Regelschulwesens an, sondern normiert in § 2 unter anderem:

*"Schulen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Einrichtungen, in denen eine Mehrzahl von Schülern gemeinsam nach einem festen Lehrplan unterrichtet wird, wenn im Zusammenhang mit der Vermittlung von allgemeinbildenden oder berufsbildenden Kenntnissen und Fertigkeiten ein erzieherisches Ziel angestrebt wird. Ein erzieherisches Ziel ist gegeben, wenn außer den mit der Erwerbung von Kenntnissen und Fertigkeiten an sich verbundenen Erziehungszielen die Festigung der charakterlichen Anlagen der Schüler in sittlicher Hinsicht bezweckt wird."*

Es sind nicht nur die Wege, zu den Ausbildungszielen zu gelangen, und um eine bestmögliche Vorbereitung auf das Berufsleben oder den Besuch weiterführender Schulen zu erlangen, nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen höchst unterschiedlich; ebenso liegen neben den allgemeinen Zielen einer Volks- oder Hauptschule spezielle Zielsetzungen der Spiel- und Lernwerkstatt vor ( "*Die Kinder lernen, was sie wollen und wann sie wollen*" ). Dies zeigt sich auch darin, dass nicht nach den Lehrplänen öffentlicher Volks- oder Hauptschulen unterrichtet wird, sondern eigene Lehrpläne (vielmehr wohl: Lehrangebote) und Lehrmethoden verwendet werden.

Gegen identische Ziele mit einer Volks- oder Hauptschule spricht auch, dass die Spiel- und Lernwerkstatt keine gesetzlich geregelte Schulartbezeichnung (§ 11 PrivatschulG) führt. Auch erfolgte die Verleihung des Öffentlichkeitsrechtes nicht nach § 12 Abs. 1 PrivatschulG, sondern nach § 12 Abs. 2 leg. cit.

Nach Ansicht des erkennenden Senates kann nicht allein auf den formalen Abschluss des Ausbildungsganges abgestellt werden, sondern ist zu berücksichtigen, dass hier einerseits eine verglichen mit dem Regelschulwesen deutlich unterschiedliche Methodik angewendet wird und andererseits neben dem Volks- bzw. Hauptschulabschluss als einem formalen Ausbildungsziel ein stärkerer Schwerpunkt auf bestimmte persönlichkeitsbildende Eigenschaften gelegt wird (Entwicklung und Entfaltung von *Eigeninitiative, Entscheidungs- und Handlungsfähigkeit; Erziehung zur Selbständigkeit* als durchgehendes, wesentlichstes Prinzip). Selbstbestimmung der Kinder und Teamarbeit, die Vermittlung von sozialer Kompetenz, von Selbstbewusstsein und von Teamfähigkeit, stehen im Vordergrund; fächerübergreifende Projekte sind nicht die Ausnahme, sondern die Regel. Ein Schwerpunkt der Spiel- und Lernwerkstatt liegt in der Betonung des künstlerischen Bereichs. Ebenso wie etwa eine Schihauptschule (siehe das oben zitierte Erkenntnis des VwGH) auch einen Hauptschulabschluss vermittelt, jedoch darüber hinaus gesonderte Zielsetzungen (dort: Vermittlung spezieller sportlicher

Fähigkeiten) hat, gehen die Zielsetzungen der Spiel- und Lernwerkstatt über jene einer "normalen" Volksschule bzw. Hauptschule hinaus.

Dass Elemente des Unterrichts in der Spiel- und Lernwerkstatt sich auch im Regelschulwesen wiederfinden, macht öffentliche Schulen noch nicht zu gleichartigen Ausbildungsstätten.

Der erkennende Senat hat auch nicht darüber zu befinden, ob die Ausbildung an der Spiel- und Lernwerkstatt zweckmäßiger als eine solche an einer öffentlichen Volks- oder Hauptschule ist, sondern nur darüber, ob es sich hierbei um eine "entsprechende" Ausbildung handelt.

Letztlich spricht auch der Umstand, dass nach dem Besuch der Spiel- und Lernwerkstatt die ältere Tochter des Bw. – S.C. – eine künstlerische Ausbildung absolviert, dafür, dass die Spiel- und Lernwerkstatt als Volks- bzw. Hauptschule jedenfalls hinsichtlich des Schwerpunkts Theaterproduktionen für die spätere Berufswahl von S.C. eine bessere Vorbereitung bietet als andere Schulen. Bei M.C. ist dies auf Grund ihres Alters noch nicht konkret absehbar.

Die Entscheidung des Bw. und seiner Gattin, ihre Kinder die Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn anstelle einer Volks- oder Hauptschule besuchen zu lassen, ist im Hinblick auf die dargestellten Unterschiede der Ausbildung im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu respektieren und den Aufwendungen die Abzugsfähigkeit nicht mangels Vorhandenseins anderer ebenfalls den Volks- bzw. Hauptschulabschluss vermittelnder Schulen im Nahebereich des Wohnortes zu versagen.

Da Pottenbrunn von Krems an der Donau (Egelsee) weniger als 80 km entfernt ist, kommt § 2 der Verordnung (siehe oben) zum Tragen.

Eine Verordnung zum Studienförderungsgesetz betreffend einen Ausbildungsort Pottenbrunn besteht nicht.

In § 3 der Verordnung des Bundesministers für Unterricht und Kunst über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl 608/1993, idF BGBl II 296/2001, wird hinsichtlich des Studienortes Krems (zu ergänzen: an der Donau) Pottenbrunn nicht genannt.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Verbindungen nach Krems an der Donau besser als jene nach Pottenbrunn sind, so dass im Zweifel bei Nichtnennung von einer Nichterreichbarkeit unter einer Stunde Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln auszugehen wäre (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 70 aE).

Maßgeblich ist im Geltungsbereich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen (siehe oben) nicht die konkret in Betracht kommende Fahrzeit. Nach Ansicht des VfGH, der der

unabhängige Finanzsenat folgt, kann der in § 26 StudienförderungsG 1992 verwendete Begriff des "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels" nicht anders als dahin verstanden werden, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden besteht, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt (VfGH 11. 12. 1986, B 437/86).

Wird die Fahrzeit in nur einer Richtung überschritten, lag im Streitzeitraum keine Überschreitung des Einzugsbereichs vor (vgl *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, § 34 Einzelfälle "Auswärtige Berufsausbildung").

§ 2 Abs 1 Verordnung in der bis 31.12.2001 anzuwendenden Stammfassung stellt auf die Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte – und nicht wie in der ab 1.1.2002 anzuwendenden Fassung auf die Fahrzeit (inklusive Wartezeiten zwischen zwei Anschlüssen) zwischen Wohnort und Ausbildungsort – ab. Maßgebend ist die jeweilige erste Einstiegs- bzw. letzte Ausstiegsstelle des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels, wobei auch Wegzeiten für Fußwege über 1.500 m zu berücksichtigen sind. Anders als nach der derzeit geltenden Rechtslage sind daher die konkreten Ein- und Ausstiegsstellen (und nicht standardisierte Haltestellen) maßgebend (vgl *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 71).

Unstrittig ist, dass der im Berufungszeitraum maßgebliche Schulweg in beide Richtungen unter Zugrundelegung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als eine Stunde beträgt.

Der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 war daher für beide Kinder zu gewähren und der Berufung Folge zu geben.

Dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Schulgeld nur in besonderen, hier nicht gegebenen Ausnahmefällen abzugsfähig ist (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 76), ist nicht mehr strittig.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 5. Juni 2003