



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W., vertreten durch Dr. Michael Velik, 1090 Wien, Alserstraße 32/2/15, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Berücksichtigung des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung seiner Kinder R. (R.) und I. (I.) an der Z., mit der Begründung, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit vorhanden sei. R. studiere Physik, I. Biochemie. Vorgelegt wurde ein Schreiben des Sohnes, der sein Studium an der Z. damit begründete, dass diese mehrmals als beste Universität Europas ausgezeichnet worden sei und im Ranking der weltbesten Universitäten auf Platz 24 liege. Weiters habe sie starke Verbindungen zur Industrie, was ihm ermöglicht habe, seine Diplomarbeit in der Forschungsabteilung der Firma XY zu machen. Ein ausschlaggebender Grund für die Wahl des Studienortes seien auch die

Mobilitätsprogramme der Z. mit amerikanischen Universitäten gewesen, wodurch es ihm möglich gewesen sei, ein Studienjahr an der University of C. zu absolvieren. Wenn man Karriere als Forscher machen wolle, seien entsprechende Erfahrungen, wie sie ihm bisher möglich gewesen seien erforderlich und hätten ihm diese auch ermöglicht seine Doktorarbeit nun bei Prof. T. in G., einem Experten für „Interface Engineering“, zu schreiben.

Gegen den in der Folge ohne Berücksichtigung des Pauschbetrages gem. § 34 Abs.8 EStG 1988 ergangenen Bescheid vom 27.10.2009 wurde mit Schriftsatz vom 30.11.2009 fristgerecht berufen und als Begründung folgendes vorgebracht: Die Z. sei einer der renommiertesten technischen Universitäten. Die Studienabschlüsse seien in Österreich sehr geschätzt, wodurch sich die Berufschancen der Kinder beträchtlich erhöhen würden. Die Eltern seien zudem verpflichtet, die Interessen und Neigungen ihrer Kinder bestmöglich zu fördern. Die Studien seien derzeit in dieser Qualität und mit vergleichbar weitreichenden Berufschancen an einer österreichischen Universität nicht verfügbar.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2009 abgewiesen worden war, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 25.1.2010 den Vorlageantrag.

Mit Vorhalt vom 26.5.2010 wurde der Bw. aufgefordert, folgende Unterlagen nachzureichen: Inscriptionsbestätigungen, aus denen eindeutig hervorgeht, welche Studienrichtungen auf der Z. absolviert werden, Studienordnungen und Studienpläne der inskribierten Studienrichtungen sowie Studienordnungen und Studienpläne jener Studienrichtungen an der Universität Wien, die diesen (Physik und Biochemie) entsprechen. Dem Bw. wurde weiters unter Hinweis auf die Literatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Kenntnis gebracht, dass weder die Unterhaltpflicht noch eine sittliche Pflicht die Ermöglichung eines Auslandsstudiums gebieten. Im Erkenntnis vom 7.8.2001, Zl. 97/14/0068, sei der Verwaltungsgerichtshof zur Ansicht gelangt, dass die Überprüfung der Gleichwertigkeit von Studienrichtungen auf deren jeweiligen Kernbereich zu reduzieren sei. Vorgelegt wurden für R. u.a. die Studienordnung für das Studium in den Bachelor-und Masterstudiengängen an der mathematisch-naturwissenschaftlichen Fakultät der Z. und der Studienplan für die Studienrichtung Technische Physik der TU Wien. Ergänzend wurde vorgebracht, dass für die Wahl des Studienortes insbesondere ausschlaggebend gewesen sei, dass die Thematik „Physik von Oxiden“, der das vornehmliche Interesse des Sohnes gelte, in Österreich gar nicht oder nur am Rande behandelt werde, hingegen in X durch Professor B. bestens repräsentiert sei, und R. auch an der von diesem Professor betriebenen Forschung teilnehmen habe können. Weiters sei ihm die Teilnahme an Lehrveranstaltungen von Prof. Wt., einem ebenfalls weltweit anerkannten Physiker und Nobelpreisträger, möglich gewesen.

Hinsichtlich I. wurden die Studienordnung der Z. für den Bachelorstudienlehrgang Biochemie, Auszüge aus dem Vorlesungsverzeichnis für das 5. und 6. Semester Biologie und eine Studienbestätigung vom 30.6.2010 vorgelegt, wonach I. seit dem 24.9.2007 an der Z. immatrikuliert sei. Von September 2007 bis

Februar 2008 sei sie für den Bachelor- Studiengang Biotechnologie eingeschrieben gewesen und habe im Februar 2008 in den Studienlehrgang Biologie gewechselt, wo sie zurzeit das sechste Semester belege. An der TU Wien bestehe kein Bachelorstudienlehrgang „Biochemie“. Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Z. und der TU Wien bestehe darin, dass man bei ersterer im 5. und 6. Semester eine freie Fächerwahl vornehmen könne, Blockkurse (z.B. Laborprojekte) und Konzeptkurse (betreut von anerkannten Wissenschaftlern, wie Prof. Bl. und Prof. H.) belegen könne, an deren Ende Prüfungen abzulegen seien. Dies führe dazu, dass hauptsächlich im Labor im Rahmen von wichtigen Projekten gearbeitet werden könne. Die genannten Professoren seien im Bereich der Zellbiologie tätig, in dem auch die Tochter tätig werden wolle. Sowohl diese frühen Wahlmöglichkeiten als auch die schwerpunktmäßige Laborarbeit seien in Wien nicht möglich.

Lt. der vorgelegten Studienordnung muss für das Studium „Biochemie“ ein viersemestriges Grundstudium in Biologie oder Chemie absolviert werden. Daran schließt das zweisemestrige Fachstudium Biochemie an. Folgende Pflichtmodule sind zu absolvieren: Molekulare Zellbiologie, Methods in Biochemistry, Proteinbiophysics, ein Forschungspraktikum sowie Bioinformatics I.

Mit Vorhalt vom 28.7.2010 wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass ein Vergleich der beiden vorgelegten Studienpläne durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) bezüglich R. ergeben habe, dass vom ersten bis zum sechsten Semester (bzw. 7. Semester auf der TU) eine 100%-ige Übereinstimmung der Prüfungsfächer bestehe. Vom 8. bis zum 10. Semester an der TU (also etwa jenem zeitlichen Bereich, der dem Masterstudium an der Z. entspreche) bestehe zwar keine eindeutige Spezialisierung wie ebendort, jedoch würden die dortigen Spezialgebiete (siehe S. 18-20 der vorgelegten Studienordnung) an der TU als Wahlpflichtfächer „Theoretische Physik (inkl. Elementarteilchenphysik und Kosmologie) und „Kondensierte Materie“ angeboten, die auch Prüfungsfächer seien.

Hinsichtlich I. wurde dem Bw. unter Hinweis auf das online abrufbare Vorlesungsverzeichnis der Uni Wien vorgehalten, dass im Rahmen des Biologiestudiums an der Universität Wien auch Zellbiologie, Biochemie, Biophysik und Bioinformatik angeboten würden. Außerdem könne man noch das Masterstudium Biologische Chemie anschließen.

In seiner Stellungnahme vom 3.9.2010 führt der Bw. folgendes aus: Hinsichtlich R. habe der UFS zwar zutreffend festgestellt, dass die Studien innerhalb der ersten Semester vergleichbar seien, vom 8. bis zum 10. Semester, also jenem zeitlichen Bereich, der dem Masterstudium an der Z. entspreche, seien die Studien selbst in ihren Kernbereichen unterschiedlich. Insbesondere im Bereich „Physik der Oxide“, dem das vornehmliche Interesse des Sohnes gelte, sei ein Studium in Wien überhaupt nicht möglich. Es handle sich jedoch um eine zulässige Spezialisierung, die das Studium an der Z. als zwangsläufig jedenfalls rechtfertige. Im Verein mit der besonderen Fachkompetenz dieser Universität in dem vom Sohn zuletzt gewählten Studien-und Forschungsgebiet seien auch die von dieser gewährleisteten

Partnerschaften mit anderen renommierten Universitäten und Forschungsstätten bedeutsam und berücksichtigungswürdig.

Hinsichtlich I. bestehe Übereinstimmung darin, dass an der TU Wien ein Bachelorstudienlehrgang „Biochemie“ wie an der Z. nicht angeboten werde. Mag auch an der Uni Wien ein Studium der Biologie angeboten werden, welches in der Folge ein Masterstudium „Biologische Chemie“ ermögliche, so sei schon aus den jeweils vermittelten Inhalten ersichtlich, dass die Z. von Vornherein ein Studium der Biochemie in spezifischer Ausrichtung und technischer Prägung ermögliche, während an der Uni Wien erst auf einem breit gefächerten Grundlagenstudium (Biologie) ein Masterstudium aufsetze, dessen Voraussetzungen, Inhalte und Ausbildungsziele mit dem von der Z. gebotenen Ausbildungsverlauf nicht vergleichbar sei.

Mit Stellungnahme vom 17.9.2010 wird ausgeführt, dass I. die Studienrichtung **Biologie-Chemische Fachrichtung** an der Z. gewählt habe. Hingewiesen wurde nochmals darauf, dass die

Z. im internationalen Ranking der Universitäten stets auf den vorderen Plätzen zu finden sei. Es komme also nicht nur auf die Vergleichbarkeit der Inhalte an, sondern auch auf die technische Ausstattung und Gegebenheiten der Universitäten, die Art der Lehre und die Betreuung und die Wirtschaftung der Studenten, die Anbindung an andere Forschungseinrichtungen, die Möglichkeit weiterführender Forschung usw.. Diese Möglichkeiten würden von der Z. vorbildlich angeboten, in Österreich bestünden sie nur ansatzweise.

Mittels E-Mail vom 29.9.2010 reichte der Bw. ein Vorlesungsverzeichnis für „Biologische Chemie“ an der Universität Wien, nach mittels E-Mail vom 6.10.2010 eine Inskriptionsbestätigung für das 7. Semester „Biologie-Chemische Fachrichtung“.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet: 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 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 nicht 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, Zl. 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, Zl. 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 könnte, möge auch der Studienaufenthalt für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein (vgl. Erkenntnisse vom 4. März 1986, Zl. 85/14/0164 und vom 19. Mai 1993, Zl. 89/13/0155). Speziell in dem 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, Zl. 97/14/0068, erachtete es der Verwaltungsgerichtshof als ausreichend, die Unterscheidung auf die Kernfächer bzw. den Kernbereich des Studiums zu reduzieren.

Auch hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zuletzt zitierten Erkenntnis und im Erkenntnis vom 17.6.2004, 2000/14/0207 hinsichtlich einer frühen Spezialisierungsmöglichkeit auf einer bestimmten Universität ausgesprochen, dass diese, selbst wenn sie für eine spätere Berufslaufbahn von Vorteil sein möge, nicht dazu führe, von einer fehlenden Gleichwertigkeit der Studienangebote auszugehen.

Gleicher gilt lt. diesem Erkenntnis auch für die besondere Reputation einer Ausbildungsmöglichkeit, wie sie vom Bw. hinsichtlich der Z. mehrfach ins Treffen geführt wird.

Wie aus dem vorgelegten internationalen Ranking der weltbesten Universitäten ersichtlich, befindet sich die Z. zweifellos im vordersten Bereich. Obwohl es sich der Kenntnis des Unabhängigen Finanzsenates entzieht, wie dieses Ranking letztendlich zu Stande kommt, wird nicht bestritten, dass das Ausbildungsniveau an der Z. für eine spätere Berufslaufbahn von Vorteil sein kann. Es ist jedoch durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihres Kindes – ohne hierzu rechtlich oder sittlich verpflichtet zu sein – Kosten auf sich nehmen. Eine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 ist jedoch lediglich bei jenen Aufwendungen gegeben, die der gesetzlichen Unterhaltpflicht entspringen (UFS vom 20.7.2007, RV/0087-K/06).

Für den für die Kinder R. und I. geltend gemachten Pauschalbetrag gem. § 34 Abs.8 EStG 1988 für auswärtige Berufsausbildung ergibt sich nach der dargestellten Rechtsprechung und Literatur im Einzelnen folgendes:

R. :

Wie bereits im Vorhalt vom 28.10.2010 dargelegt und auch vom Bw. in der Stellungnahme vom 3.9.2010 bestätigt, ergibt ein Vergleich der vom Bw. vorgelegten Studienpläne der Z. für den Bachelor- und Masterstudienlehrgang Physik und des Studienplanes für Technische Physik an der Universität Wien, „der mir dem Titel Diplom-Ingenieur beendet wird, der dem englischsprachigen „Master“ entspricht“, eine 100 %-ige Übereinstimmung der Prüfungsfächer vom 1. bis zum 6. (bzw. 7. Semester an der TU Wien). Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich dabei um den Kernbereich der beiden Studien, der somit vergleichbar und gleichwertig ist. Die beiden Studien sind überdies auch, wie sich aus den Studienplänen eindeutig ergibt, hinsichtlich des Ausbildungsabschlusses vergleichbar. Wenn im Bereich des Masterstudiums an der Z. das Thema „Physik von Oxiden“ vorgetragen wird, so handelt es sich dabei um ein Spezialgebiet, das über den gemeinsamen Kernbereich hinausgeht. Dies zeigt sich auch darin, dass sich der Sohn auf Grund seines besonderen Interesses diesem Spezialgebiet widmet. Selbstverständlich ist diese Spezialisierung „zulässig“ (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 3.9.2010), ist aber in Zusammenhang mit den verbesserten beruflichen Chancen des Sohnes zu sehen. Selbst wenn „Physik der Oxide“ in Wien nicht vorgetragen wird, so ändert dies nichts daran, dass die Kernbereiche der beiden Studien übereinstimmen und eine Zwangsläufigkeit an der

Z. Physik zu studieren nicht vorliegt. Auch die zweifellos bestehende besondere Reputation der vortragenden Professoren und der Universität selbst können eine solche, wie bereits oben unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt, nicht begründen.

I. :

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz sowie in den Vorhaltsbeantwortungen vom 13.7. und 3.9.2010 wurde zunächst vorgebracht, die Tochter studiere an der Z. Biochemie. Da dieses Studium an der TU Wien nicht angeboten werde, ergebe sich daraus die Zwangsläufigkeit des Auslandsstudiums. Vorgelegt wurden zunächst einerseits der Studienplan für dieses Studium und andererseits eine Studienbestätigung für das sechste Semester, wonach die Tochter Biologie studiere. Über Vorhalt konnte sodann geklärt werden, dass die Tochter „Biologie-Chemische Fachrichtung“ studiere. Auf Grund eigener Recherchen der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates im Internet wurde zur Klärung der Frage, ob das Bachelorstudium der Biologie an der Universität Wien mit jenem der Biologie-Chemische Fachrichtung an der Z. in den Kernbereichen vergleichbar sei, ergab sich folgendes Bild: (als Quelle für das Biologiestudium in Wien wurde der, da sehr übersichtlich gestaltet, „Studienleitfaden Bachelorstudium Biologie der „Aktionsgemeinschaft“ herangezogen, als Quelle für das Biologiestudium-Chemische Fachrichtung die entsprechende „Wegleitung“ der Z.)

Universität Wien:

Das erste Jahr besteht aus einer gemeinsamen Studieneingangsphase. Diese beinhaltet elf Vorlesungen, deren Inhalte mit schriftlichen Klausuren geprüft werden. Der Inhalt dieser Vorlesungen ist nach Einschätzung des Unabhängigen Finanzsenates eher allgemeiner Natur. Betiteln sie sich doch in der Mehrzahl als „Einführung“, etwa „Einführung in die Ökologie, in die Zoologie, in die Mikrobiologie (Teil 1 und 2), in die Genetik, in die Molekulare Zellbiologie. Die vier zuletzt genannten Vorlesungen werden auch nur im Ausmaß von einer Semesterwochenstunde vorgetragen. Chemie wird als Vorlesung „Allgemeine und organische Chemie im Ausmaß von drei Semesterwochenstunden als Ergänzungsfach angeboten, ist aber für alle ab dem 2. Semester zu wählenden Schwerpunkte Voraussetzung. Diese Schwerpunkte lauten Anthropologie, Ökologie, Paläobiologie, Pflanzenwissenschaften, Zoologie, Mikrobiologie und Genetik, und Molekulare Biologie.

Z.

Das Studium gliedert sich in ein sog. Grundstudium (1. bis 4. Semester), wobei zwischen einer biologischen und einer chemischen Fachrichtung gewählt werden kann. Daran schließt ein Orientierungsjahr an, in dem aus den Fachgebieten Ökologie und Evolution, Neurowissenschaften, Mikrobiologie und Immunologie, Zellbiologie Pflanzenbiologie, Systembiologie, Biochemie, Strukturbioologie und Biophysik und Biologischer Chemie Konzept- und Blockkurse angeboten werden. Das dritte Studienjahr ist als Orientierungsphase für den Übertritt in die Vertiefungsrichtungen des Master-Studiums konzipiert.

Aus der Wegleitung ist weiters eine Auflistung der Prüfungsfächer für die Basisprüfung (diesbezüglich wurde ein Leistungsnachweis von I. vorgelegt), die innerhalb von zwei Jahren abgelegt werden muss und jener Prüfungsfächer, die für das zweite Studienjahr obligatorisch sind ersichtlich. Dabei ergibt sich im Hinblick auf die Anzahl der Prüfungen und das Notengewicht, dass ein eindeutiger Schwerpunkt auf Chemie, Physik und Mathematik liegt, wiewohl auch Allgemeine Biologie, Molekularbiologie und Biochemie sowie Zellbiologie geprüft werden.

Nach einem Vergleich dieser beiden Studienpläne kommt der Unabhängige Finanzsenat daher zu folgendem Schluss: Wesentlich für die Klärung der Frage, ob die Aufwendungen für das Auslandsstudium von I. zwangsläufig erwachsen sind und damit der Pauschalbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht ist, ob sie in Österreich ein Studium absolvieren könnte, dass im Kernbereich mit dem von ihr an der Z. gewählten Studium der Biologie-Chemische Fachrichtung übereinstimmt und somit gleichwertig ist. Dies ist nicht der Fall: an der Z. liegt, wie bereits ausgeführt der Schwerpunkt in den ersten vier Semestern eindeutig auf Chemie, Physik und Mathematik. Eine Spezialisierung erfolgt erst ab dem fünften Semester und ist überdies als Orientierung oder Vorbereitung auf das Masterstudium zu sehen. An der Universität Wien ist eine solche Ausrichtung des Biologiestudiums auf einen chemischen Schwerpunkt in den ersten vier Semestern jedoch nicht möglich. Zudem muss man sich bereits ab dem zweiten Semester für einen Schwerpunkt entscheiden, was man an der Z. erst ab dem fünften Semester muss. Diese Entscheidung erfolgt dort im Hinblick auf ein künftiges Masterstudium.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher zur Auffassung, dass ein Vergleich der Studien der Biologie an der Universität Wien und der Biologie-Chemische Fachrichtung an der Z. keine übereinstimmenden Kernbereiche zeigt. Damit ist die Zwangsläufigkeit des Auslandsstudiums der Tochter I. als erwiesen anzunehmen und steht der Pauschalbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. Oktober 2010