



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 12

GZ. RV/0295-S/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw hat in der Einkommensteuererklärung für 2008 Kosten für den auswärtigen Schulbesuch ihrer beiden Kinder als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Nachdem die Bw in einem Vorhalteverfahren ersucht worden war, eine Schulbesuchsbestätigung für den Sohn A nachzureichen, hat die Bw eine Schulbesuchsbestätigung des Bundesoberstufenrealgymnasiums und Sport-Realgymnasiums C vorgelegt.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 wurden die Kosten für den auswärtigen Schulbesuch des Sohnes A sodann mit folgender Begründung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt:

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes würden nicht als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehen. Eine solche Möglichkeit sei im Falle der Bw gegeben, sodass die geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen gewesen seien.

Die Bw hat daraufhin gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung eingebbracht und ausgeführt, dass es sich bei der vom Sohn A besuchten Schule um ein spezielles Sportgymnasium handle und es im Einzugsgebiet des Wohnortes keine solche Ausbildungsmöglichkeit gebe. Von B nach C sei die Verkehrsanbindung sehr schlecht, es müsse in D und E umgestiegen werden und die Fahrzeit betrage täglich mehr als eine Stunde.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde diese Berufung mit nachstehender Begründung abgewiesen:

Bei der Auslegung des Begriffes „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen. Die Formulierung „entsprechende“ sei sohin nicht im Sinne von „gleich“, sondern von „gleichwertig“ (Ablegung der Matura) zu verstehen.

Abschließend hat die Bw über Finanzonline die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und im Wesentlichen ausgeführt, dass die spezielle Ausbildung des Sohnes nur in einem Sportgymnasium möglich sei und im Einzugsgebiet es keine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit gebe. Von den in Österreich angebotenen Sportgymnasien sei das am nächsten liegende Sportgymnasium das in C . Ein Sportgymnasium habe einen gegenüber dem normalen Gymnasium verminderten Lehrplan mit spezieller Ausrichtung auf Bewegungsunterricht und Sportarten. Die Schüler hätten einen anderen Unterrichtstag als Schüler an normalen Schulen. Ihr Stundenplan sei in erster Linie an die Kombination aus Training und Unterricht angepasst. Da die Schüler auch aus weit entfernten Orten ein Sportgymnasium besuchen wollten, gehöre oft ein Internat zu einer solchen Schule. Das Sportgymnasium erfülle zum einen den Zweck einer berufsbildenden Schule mit Zulassung für ein Sportstudium oder Studium der Sportmedizin sowie den Gesundheits- und Tourismusberuf. Zum anderen solle es jugendlichen Leistungssportlern die Möglichkeit bieten, eine höhere Schule zu besuchen und an dieser zur Reifeprüfung zu gelangen. Das biete dem aktiven Leistungssportler die Möglichkeit, nach Beendigung seiner aktiven Karriere wieder in das Berufsleben überzuwechseln. Viele aktive Sportler, die ein Sportgymnasium abgeschlossen hätten, würden auch die Gelegenheit nutzen neben ihrer Karriere in einem Fernstudium einen Hochschulabschluss zu betreiben. Die Laufbahn vom Sportgymnasium über aktive Karriere, die im Spitzensport meist zwischen einem Alter von 30 und 40 Jahren zu Ende gehe, bei gravierenden Verletzungen oder anderen Gründen aber auch viel früher, zu einem höheren Beruf sei für Leistungssportler, neben dem Eintritt in die Armee und Polizei, die in Sportförderung mit Freistellung eine berufliche Sicherheit bieten würden, ein häufiger

---

Lebenslauf. Sportgymnasien würden die Zusammenarbeit mit den nationalen Sportverbänden, Leistungszentren, den Trainern der Schüler und sportmedizinischen Einrichtungen suchen. Für besonders talentierte Schüler würden auch Klassen und Kurse mit sehr wenigen Schülern gebildet werden. Einzelunterricht sei möglich. Einige Sportgymnasien würden sich auch auf Schwerpunktsportarten spezialisieren.

Abschließend hat die Bw einen Schriftsatz im Postweg eingereicht und darin einen Auszug aus dem Internet Sportgymnasium - Wikipedia wiedergegeben:

Eine breite sportliche Praxisausbildung (gemäßigte Schwerpunktsetzung) mit der engen Verflechtung des Theoriegegenstandes Sportkunde zeichne die Schulform der Sportgymnasien aus. Das Stundenmaß in Bewegung und Sport betrage je Klasse 7-8 Wochenstunden. Im Rahmen einer Eignungsprüfung würden die motorischen Grundlagen überprüft werden. Hinführung zu jugendgemäßen Wettkämpfen, die Beteiligung an Wettkämpfen der Fachverbände, ein erhöhtes Angebot an Unverbindlichen Übungen und von Winter- und Sommersportwochen seien Bestandteil dieser Ausbildung. Die Neuordnung der Reifeprüfung und der neue Lehrplan zur Sportkunde hätten eine Anhebung der Qualität der schulischen Ausbildung mit sich gebracht: Sportkunde als Pflichtgegenstand der Reifeprüfung, praktische Vorprüfung, Teamteaching, fächerübergreifende Unterrichtsformen.

Die im Internet unter Sportgymnasium - Wikipedia angeführten Bildungsziele hat die Bw bereits in dem über finanzonline eingebrachten Schriftsatz angeführt.

In Österreich sei das Sportgymnasium im Rahmen der Schulautonomie eine Sonderform der AHS mit besonderer Berücksichtigung der sportlichen Ausbildung als Realgymnasium. Neben den Sportgymnasien gebe es die Sporthauptschule und Handelsschulen mit Schwerpunkt Sport für den mittleren Bildungsweg. Neben den normalen Hauptfächern Deutsch, Mathematik, Erste Lebende Fremdsprache/Latein und Zweite Lebende Fremdsprache (Oberstufe) gebe es einen reduzierten Stundenplan in den Nebenfächern. Die Wochenstundenzahl liege im Allgemeinen bei etwas über 30, dafür werde ein zusätzliches Schuljahr vorgesehen. Einige würden auch als Internatsschulen geführt werden.

Folgende Sportgymnasien gebe es in Österreich, keines sei davon im Einzugsgebiet des Wohnortes: Sportgymnasium Oberschützen, Burgenland, Sportgymnasium Klagenfurt, Sportgymnasium Spittal, Sportgymnasium Südstadt, größte höhere Sportschule Österreichs, Sportgymnasium St. Pölten, Sportgymnasium Peuerbachstraße, Linz/Urfahr, Sportgymnasium Graz, Sportgymnasium Salzburg, Sportgymnasium Salzburg 2, Saalfelden, Sportgymnasium

Innsbruck, Skigymnasium Stams, Sportgymnasium in Dornbirn, Sportgymnasium Wien 16,  
Sportgymnasium Wien 20.

**Hiezu wurde erwogen:**

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nach § 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 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

In der zu dieser Norm ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl Nr. 624/1995, in der Fassung BGBl II Nr. 449/2001, 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, BGBl Nr. 305, anzuwenden.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl.Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl.Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl.Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des

---

Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

Die Bw wohnt mit ihrer Familie in ABC. Ihr am XYZ geborener Sohn A hat im Schuljahr 2008/09 die fünfte Klasse des Bundesoberstufenrealgymnasiums und Sport-Realgymnasiums C in F, besucht. Die Entfernung zwischen Familienwohnort und Schulort beträgt laut Routenplaner viamicheline 64 km. Eine Internetabfrage hat ergeben, dass sich in G ein Bundes-Oberstufenrealgymnasium mit naturwissenschaftlichem und musisch-kreativen Zweig befindet. Diese allgemeinbildende Höhere Schule befindet sich laut Routenplaner viamicheline in 4 km Entfernung vom Wohnort.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt, sodass im Streitzeitraum 8-12/2008 von einer Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes auszugehen ist.

Zu klären bleibt, ob mit dem im Einzugsbereich des Wohnortes, nämlich in GH befindlichen Bundes-Oberstufenrealgymnasium mit naturwissenschaftlichem und musisch-kreativen Zweig im Vergleich zu dem in CD befindlichen Bundesoberstufenrealgymnasium und Sport-Realgymnasium eine im Einzugsbereich des Wohnortes entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht oder nicht.

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. VwGH vom 22.12.2004, 2003/15/0058).

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 allgemeinbildenden höheren Schulen. Der § 36 des Schulorganisationsgesetzes nennt als Formen der allgemeinbildenden höheren Schulen: das Gymnasium, das Realgymnasium, und das Wirtschaftskundliche Realgymnasium als Schulen mit Unter- und Oberstufe sowie das Oberstufenrealgymnasium nur mit Oberstufe.

---

Eine allgemeinbildende höhere Schule unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung ist gemäß § 37 Abs. 1 Z. 3 des Schulorganisationsgesetzes eine Sonderform der allgemeinbildenden höheren Schulen. Nach § 37 Abs. 5 des Schulorganisationsgesetzes können allgemeinbildende 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 Wahlpflichtfächern (Abs. 1 Z. 3) entfallen kann; bei Entfall von Wahlpflichtgegenständen können entsprechende Freigegenstände geführt werden.

Der Bildungsgang aller allgemeinbildender höheren Schulen wird gemäß § 41 des Schulorganisationsgesetzes durch die Reifeprüfung abgeschlossen. Die erfolgreiche Ablegung berechtigt in der Folge zum Besuch einer Universität, für die die Reifeprüfung Zulassungsvoraussetzung ist. Formen und Umfang der Reifeprüfung sind in der Verordnung des Bundesministers für Unterricht, Kunst und Sport vom 7.6.1990 über die Reifeprüfung in den allgemeinbildenden Schulen geregelt. Danach haben es die Schüler durch verschiedenste Kombinationsmöglichkeiten sehr weit gehend in der Hand, nicht nur die Form der Reifeprüfung zu wählen, sondern insbesondere auch die Prüfungsgebiete.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt aufgrund der vorstehenden Ausführungen die Ansicht, dass die Ausbildung an einem Sport-Realgymnasium (Oberstufe) und die Ausbildung an einem Bundes-Oberstufenrealgymnasium mit naturwissenschaftlichem und musisch kreativem Zweig - im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – vergleichbare Ausbildungsformen darstellen, da es diesen gemeinsam ist, den Schülern als allgemeinbildende höhere Schule eine umfassende und vertiefte Allgemeinbildung zu vermitteln und der Abschluss des Bildungsganges an beiden Schulen erfolgreich 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. (Vgl. UFS vom 19.6.2007, RV/0542-G/05, und vom 19.5.2008, RV/0219-G/08).

Vergleicht man konkret die Stundentafeln des Sport-Realgymnasiums in C und des Bundes-Oberstufenrealgymnasiums in GH , so bestätigt sich die vom Unabhängigen Finanzsenat vertretene Ansicht, da beide Schulen von der 5. bis zur 8. Klasse geführt werden und im

Sport-Realgymnasium in C kein zusätzliches Schuljahr vorgesehen ist. Weiters beträgt die Wochenstundenzahl der Pflichtgegenstände in der 5. Klasse des Sport-Realgymnasiums in C 32 Stunden, im naturwissenschaftlichen Zweig des Bundes-Oberstufenrealgymnasiums in GH 29 Stunden und im musisch-kreativen Zweig 30 Stunden, sodass auch diesbezüglich keine großen Abweichungen bestehen. Auch den von der Bw wiedergegebenen Ausführungen zu Sportgymnasien ist zu entnehmen, dass dort die „normalen“ Hauptfächer wie Deutsch, Mathematik, lebende Fremdsprachen bzw. Latein in dem für die allgemeinbildenden höheren Schulen vorgesehenen Ausmaß unterrichtet werden. Es handelt sich damit bei diesen beiden Schulen um vergleichbare Bildungsstätten.

In diesem Zusammenhang sei nicht unerwähnt, dass beim Bundesoberstufenrealgymnasium und Sport-Realgymnasium C auch der Schulversuch Oberstufenrealgymnasium für LeistungssportlerInnen C mit der Zielsetzung, Leistungssport- bzw. Höchstleistungskarrieren unter direkter Berücksichtigung der schulischen Ausbildung zu ermöglichen und zu fördern, ansässig ist. Die Ausbildungsdauer beträgt am Oberstufenrealgymnasium für Leistungssportler 5 Jahre. Die Zielsetzung, die im Leitbild des Modells festgelegt wurde, liegt einerseits darin, die Matura erfolgreich abzuschließen und andererseits, im Sport zumindest die nationale Spitz zu erreichen. All jenen Jugendlichen, die diesen Schulversuch besuchen und somit direkt in den sportartenübergreifend wirkenden Verein H integriert sind, werden sowohl auf sportlichem Gebiet als auch auf schulischem Gebiet spezielle Betreuungs- und Organisationsstrukturen geboten. Aufnahmekriterien sind ua., dass die regulären Aufnahmekriterien für ein Oberstufenrealgymnasium erfüllt sein müssen, die Ergebnisse 2-tägiger sport- und psychomotorischer Eignungstest, 3 monatige Beobachtungszeit im Trainingszentrum, positives sportmedizinisches Gutachten des Instituts für Sportmedizin und schriftliche Beurteilung der Leistungsperspektiven durch die Vereine und Verbände.

Bei dem Schulversuch Oberstufenrealgymnasium für LeistungssportlerInnen handelt es sich möglicherweise um eine Ausbildungsform, die sich aufgrund der besonderen Zulassungsvoraussetzungen und des speziellen Unterrichtsplans bzw. der Ausbildungsdauer von 5 Jahren statt der üblichen 4 Jahre und der besonderen Zielsetzung im Bereich des Leistungssports wesentlich von einem „normalen“ Oberstufenrealgymnasium unterscheidet (vgl. VwGH vom 11.5.1993, 91/14/0058), doch ist dieser Schulversuch nicht Beurteilungsgegenstand im vorliegenden Fall. Laut der von der Bw vorgelegten Bestätigung der Schule vom 2.3.2009 besucht der Sohn A nämlich die Schulform Realgymnasium unter besonderer Berücksichtigung der sportlichen Ausbildung, 5. bis 8. Klasse, und nicht den Schulversuch Oberstufenrealgymnasium für LeistungssportlerInnen.

---

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass im Einzugsbereich des Wohnortes der Bw und ihres Sohnes eine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit besteht, sodass eine außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden kann und dementsprechend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 abzuweisen ist.

Salzburg, am 27. Mai 2009