



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/2900-W/11, RV/1920-
W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vom 14. Juli 2011 und 27. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11. Juli 2011 und 30. Mai 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 und 2011 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2011 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Angestellter und beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2010 und 2011 die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung (Internatskosten) für den Sohn K. als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Das Finanzamt kürzte die geltend gemachten Aufwendungen, da im Einzugsgebiet des Wohnortes entsprechende Ausbildungsmöglichkeiten bestehen würden. 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 oder vom Studienort nach den Verordnungen gem. § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar ist. Im gegebenen Fall ist die Hin- und Rückfahrt zumutbar und somit die geltend gemachte Berufsausbildung steuerlich nicht abzugsfähig.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass der Sohn K., geb. xx.x..1994 das Realgymnasium XY besuche.

Diese Schule wird als verpflichtendes Internat geführt; das bedeutet, die Unterkunft im Internat ist Voraussetzung für den Schulbesuch.

Aus diesem Grund würde auch keine Schülerfreifahrt gewährt; die Schulfahrtkosten müssen laut Auskunft der Direktion über Schulfahrtbeihilfe abgedeckt werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

<Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Die außergewöhnliche Belastung wird im Streitjahr 2010 durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110,00 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Dieser Pauschbetrag soll höhere Unterbringungs- oder höhere Fahrtkosten abdecken.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 nicht von der Prüfung der Frage enthebt, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist. (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).

Bei Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der Rechtsprechung des VwGH auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Dies gilt nicht nur für die Ausbildungen einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. Die Formulierung "entsprechende" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern von "gleichwertig" zu verstehen (vgl. Erk. des VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058 mwN).

Laut einer Broschüre wird das Realgymn. unter anderem als "eine besondere Schule mit einem besonderen Internat zur Förderung des NachwuchsesX beschrieben". Die Aufnahme erfolge nur gemeinsam in Internat und Schule, daher müssten sowohl die Aufnahmebedingungen für das Internat als auch für die Schule erfüllt werden. Das Realgymn. sei eine allgemein bildende höhere Schule mit einem st. geführten Internat und vermittele zusätzlich zur Allgemeinbildung eine berufsorientierte Ausbildung.

Gefördert werde die Heranbildung von Anwärtern für die Ausbildung zuX. Der Name Realgymn. stehe für die gemeinsame Ausbildung und Erziehung in einer Schule, verbunden mit einem st. geführten Internat. Die Aufnahme von Schülern erfolge nur in das Vollinternat. Die beiden Schulformen seien Bundesschulen und einmalig in der österreichischen Bildungslandschaft. Der Austritt aus der Schule gelte gleichzeitig auch als Abmeldung vom Internat. Der Austritt aus dem Internat gelte gleichzeitig auch als Abmeldung von der Schule. Werde ein Zögling aus dem Internat ausgeschlossen, so gelte dies auch als Abmeldung von der Schule.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es die Sittenordnung nicht gebietet, Kindern den Besuch einer Privatschule zu finanzieren, wenn unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der

Besuch einer öffentlichen Schule mit vergleichbarem Lehrziel, wenn auch mit anderen Unterrichtsmethoden möglich ist (vgl. VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058 mwN).

Dem Einwand dahingehend, das Realgymn. in XY in Österreich sei einzigartig und bilde eine Einheit aus Schule und Internat, ist entgegen zu halten, dass es sich bei den während des Internatsaufenthaltes vermittelten Wissensgebieten nicht um Ausbildungsziele zur Erlangung der Matura und damit einer Berufsausbildung handelt. Zumindest sind die außerhalb des Schulbesuches vermittelten Wissensgebiete nicht von so wesentlicher Bedeutung, dass sie für den eventuell an das Realgymn. anschließenden Besuch der AkademieX unumgänglich wären. An der Ausbildung zum Berufsoffizier an der AkademieX sind Maturanten, die nicht das Realgymn. bzw. das Internat besucht haben, jedenfalls nicht ausgeschlossen.

Das Finanzamt vertritt daher gestützt auf die Literatur und die Rechtsprechung des VwGH die Auffassung, dass das angestrebte Ziel den Besuch des Realgymn. in XY und den damit verbundenen Internatsaufenthalt samt den dort vermittelten Wissensgebieten zu ermöglichen, nicht die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung zu begründen vermag und daher die Internatskosten nicht im Wege des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Es wird auch nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung sowohl für die spätere Berufslaufbahn des Sohnes als auch für seine sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag. Dieser Umstand führt aber noch nicht zu einer steuerrechtlich erforderlichen Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0068). Es ist durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl. VwGH 11.5.1993/90/14/0105 mwN, FJ 2005, 314).>

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweite Instanz zur Entscheidung und führte zur Begründung ergänzend aus:

„Mein Sohn K. (VNR yyyyyyyy94) besuchte von September 2004 bis einschließlich Jänner 2010 das GymnasiumS der S in W.. Aufgrund seiner schulischen Leistungen hat uns der Direktor ein "Consilium abeundi" erteilt; widrigenfalls hätte er den Ausbildungsvertrag gekündigt.

K. hat mit Ende des Schuljahres 2008/09 die gesetzliche Schulpflicht erfüllt. Damit war ein weiterer Schulbesuch vom Wohlwollen der jeweiligen Schulleitung abhängig und wir als Eltern in der schwierigen Situation für einen Schüler mit sechs "Nicht Genügend" im Halbjahreszeugnis einen adäquaten Schulplatz zu finden. Ein Besuch beim Wiener Stadtschulrat am 1.2.2010 war wenig aufschlussreich, weil Frau Mag. U.V. auf die Eigenständigkeit der jeweiligen Schulen verwies.

Daraufhin kontaktierten wir telefonisch alle in Frage kommenden Schulen W. und konnten dabei nur in folgenden Schulen persönliche Gesprächstermine vereinbaren:

11.02.2010 08:00 Uhr PGRG13 O.

12.02.2010 14:00 Uhr BG U.

23.02.2010 08:00 Uhr ORG E.

23.02.2010 10:00 Uhr ORG H.

25.02.2010 14:00 Uhr ORG A.

04.03.2010 10:45 Uhr RG S.

Keine dieser Schulen hat K. für das 2. Halbjahr aufgenommen, und auch keine hat uns für das Folgeschuljahr eine verbindliche Zusage für einen Schulplatz gegeben. K. hat auf

Eigeninitiative die Leitung des Oberstufenrealgymn.s kontaktiert und nach einem persönlichen Gespräch die Möglichkeit erhalten, eine Woche lang als Gastschüler den Unterricht und das Internat kennen zu lernen.

Der Direktor hat uns darauf zwei Optionen angeboten:

Sofortiger Einstieg in die 5.Klasse - das hätte das Nachlernen der spanischen Sprache für dieses Schuljahr erfordert (K. hatte in der 5. Klasse Altgriechisch)

Einstieg in die 6. Klasse im Wintersemester 2010/11 und Absolvierung einer Einstufungsprüfung in Spanisch

K. hat sich für die zweite Möglichkeit entschieden und im Frühjahr 2010, nachdem er in Wien keinen Schulplatz erhalten hat, Spanisch in Eigeninitiative gelernt und ist seit September 2010 Schüler des Oberstufenrealgymn.s in XY.

Aus diesem Grund ist die Auswahl der Schule und des damit verbundenen Internats zwangsläufig die einzige Möglichkeit gewesen, K. den weiteren Besuch einer öffentlichen Schule zu ermöglichen. Das Oberstufenrealgymn. ist keine Privatschule, sondern eine Institution, die gemeinsam vom Bundesministerium für Unterricht und Kunst und dem Bundesministerium für Landesverteidigung geführt wird.>

In einer ergänzenden Eingabe beantragte der Bw. des Weiteren die Berücksichtigung erhöhter Betreuungskosten betreffend seinen Sohn T., geb. yy.yy..2003 im Streitjahr 2010, da mit Erlass GZ BMF-010222/0155-VI/7/2011 vom 28.7.2011 rückwirkend ab 1.1.2009 nicht nur die reinen Betreuungskosten, sondern auch die Verpflegungskosten und das Platzgeld für den jüngeren Sohn T. (geb.: yy.yy..2003) steuerlich absetzbar wären. Da bisher nur die reinen Betreuungskosten abgesetzt worden wären, ersuche der Bw. dem Antrag stattzugeben und zusätzliche Verpflegungskosten und auch das Platzgeld - siehe Bestätigung des Kindergartens und des Horts der Pfarre D. - zu berücksichtigen.

	2010 in €
Reine Betreuungskosten (bisher berücksichtigt)	568.00
Nicht berücksichtigte Kosten	304.00
Gesamt zu berücksichtigende Kosten	872.00

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzung erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (BGBl 1993/818).

Nach Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Abs. 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Berufsausbildung eines Kindes fällt als Unterhaltsverpflichtung zwar unter die außergewöhnliche Belastung, doch sind die Aufwendungen dafür grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten (vgl. VwGH 27.05.1999, 98/15/0100). Dies gilt auch dann, wenn der zum Unterhalt Verpflichtete für die den Fähigkeiten des Kindes entsprechende Ausbildungsmöglichkeit nach Maßgabe seiner finanziellen Mittel mehr ausgibt oder höheren persönlichen Einsatz in die Betreuung seiner Kinder zeitigt, als dies beim Durchschnitt der anderen Eltern üblich ist, also etwa den Besuch einer Privatschule finanziert.

Davon ausgenommen gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Der Pauschbetrag soll Unterbringungs- oder höhere Fahrtkosten abdecken (vgl. VwGH 20.12.1994, 94/14/0087).

Bei Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach Lehre und Rechtsprechung 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 von "gleichwertig" zu verstehen (vgl. *Wanke* in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 34 Anm. 61 f; VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058 und die dort angeführte Vorjudikatur).

Wenn sohin am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht, dann sind die durch die auswärtige Schulausbildung verursachten Mehraufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung in Form des Pauschbetrages abzugsfähig (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl 1995/624, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Besteht eine öffentliche Schule am Wohnort (bzw. im Einzugsbereich) des Steuerpflichtigen,

müssen besondere Gründe vorliegen, die einen auswärtigen Schulbesuch geboten erscheinen lassen (VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058; 11.5.1993, 91/14/0085).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 nicht von der Prüfung der Frage enthebt, ob eine auswärtige Berufsausbildung dem Grunde nach geboten ist (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Schulbesuch des Sohnes K. am "Oberstufenrealgymn. " in XY eine außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 darstellt oder nicht. Zum Nachweis wurden die Schulnachricht und Stammbblatt 2009/2010 des Sohnes K. vorgelegt.

Nach der vorliegenden Aktenlage steht außer Zweifel, dass der Sohn K. ab September 2010 das Realgymnasium XY, besucht (siehe hierzu die Mitteilung über den Schulbesuch), welche mehr als 80 km vom (Familien)Wohnsitz des Sohnes in W. gelegen ist. Laut telefonischer Auskunft des Landesschulrates für W. sei die Aufnahme an einer anderen Schule für einen Schüler mit fünf bzw. sechs Nicht Genügend (entsprechend seinem Wunsch) wahrscheinlich nicht leicht zu erreichen. Auch ist eine Wiederholung der Klasse lediglich an öffentlich rechtlichen Schulen verpflichtend möglich, in Privatschulen jedoch abhängig vom Ausbildungsvertrag.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass es nicht nur die sittliche Verpflichtung der Eltern ist, eine besondere Begabung des Kindes durch eine entsprechende Schulwahl zu fördern, sondern dass sie ebenso dafür Sorge zu tragen haben, vorhandene Lerndefizite durch die Auswahl einer dazu besonders geeigneten Schule ausgleichen zu können. Er vermag aber nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber zwar Mehraufwendungen für besonders begabte Kinder, nicht hingegen Mehraufwendungen für Kinder mit vorhandenen Lernschwächen durch einen Absetzbetrag begünstigt.

§ 34 Abs. 8 EStG stellt für die Gewährung dieses Absetzbetrages nicht darauf ab, ob ein Kind besondere Fähigkeiten oder Begabungen aufweist, sondern allein darauf, ob im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Wie bereits oben ausgeführt, stellt der Verwaltungsgerichtshof nach ständiger Rechtsprechung bei der Auslegung des Begriffes "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" bei Schulen auf die Schulart bzw. den gleichwertigen Schulabschluss ab. Schulen mit gleicher gesetzlicher Schulartbezeichnung nach dem Schulorganisationsgesetz bieten grundsätzlich eine im Wesentlichen vergleichbare Ausbildung, dabei ist es unmaßgebend, ob innerhalb der Schulart ein spezieller Unterrichtsschwerpunkt gesetzt wird (vgl. UFS 23.10.2007, RV/0822-L/06).

Ein Gymnasium mit besonderem Schwerpunkt für lernschwache oder lerngestörte Schüler liegt im gegenständlichen Fall jedenfalls nicht vor. Nähere Angaben des Bw. über den Grund für den mäßigen Schulerfolg am Gymnasium in S. wurde ebenso nicht bekannt gegeben.

Dem Sohn K. war in den strittigen Jahren 2010 und 2011 der Besuch einer vergleichbaren Schule im Einzugsgebiet grundsätzlich nicht verwehrt bzw. gibt es eine Vielzahl (rund 89) von mit der gegenständlichen Schule vergleichbare Bildungseinrichtungen wie Realgymnasien und AHS sowie auch Maturaschulen im Einzugsgebiet W.. Dem Sohn K. standen damit eine große Auswahl von entsprechenden Ausbildungsmöglichkeiten im Einzugsbereich zur Verfügung.

Der wesentliche Unterschied zu anderen öffentlichen Gymnasien liegt streitgegenständlich weiters nicht in der Schule selbst, sondern im angeschlossenen Internat bzw. Kombination Schule und Internat. Das Realgymn. in XY bildet eine Einheit aus Schule und Internat, wobei es sich dabei um einen zwingenden Internataufenthalt handelt, welcher für den Besuch des Oberstufenrealgymn. unumgänglich ist.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass das angestrebte Ziel des Bw., seinem Sohn K. den Besuch des Realgymn. in XY und den damit verbundenen Internatsaufenthalt samt den dort vermittelten Wissensgebieten zu ermöglichen, unter Verweis auf die Leistungen des Sohnes laut vorgelegten Zeugnissen, die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung nicht zu begründen vermag, da diese Schulwahl auch aus freien Stücken erfolgt. Die Internatskosten können daher im Wege des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

Es mag durchaus sein, dass sich die zusätzliche militärische Betreuung im Internat und der Besuch Oberstufenrealgymn. auf die Persönlichkeitsentwicklung und den schulischen Erfolg von K. positiv ausgewirkt haben und der Bw auch erwarten konnte, dass sein Sohn aufgrund der besonderen Erziehung im Internat einen besseren Schulerfolg erzielen wird als an einer öffentlichen Schule im Nahbereich seines Wohnortes. Auch wird nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung an dieser Schule sowohl für seine spätere Berufsausbildung als auch für seine sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag. Aber nicht jeder Vorteil, den die Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, führt zu im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG abzugsfähigen Kosten, weil es durchaus üblich ist, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und seinen Anforderungen entsprechende Ausbildung neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne rechtliche Verpflichtung in moralisch lobenswerten Weise weitere Kosten auf sich nehmen (VwGH 11.5.1993, 90/14/0105).

Die Aufwendungen für das militärisch geführte Internat stellen für sich betrachtet Aufwendungen dar, die grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag in pauschaler Form abgegolten sind (vgl. VwGH 27.05.1999, 98/15/0100).

Das Ausbildungsziel - Erreichung eines Maturaabschlusses - ist beim Realgymn. mit dem an jeder anderen öffentlichen Schule ident und auch die Ausbildung ihrer Art nach durchaus vergleichbar. Der mit der Schule verbundene Internatsaufenthalt samt den dort vermittelten Leistungsgebieten, reichen nicht aus um den Besuch einer öffentlichen Schule im Einzugsgebiet des Bw. als "nicht entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" im Sinne obiger Rechtsprechung zu beurteilen. Die vom Bw. für die auswärtige Schulausbildung getragenen zusätzlichen Kosten können daher nicht im Wege des Pauschbetrages gem. § 34 Abs. 8 EStG in Abzug gebracht werden.

Des Weiteren beantragte der Bw. die zusätzliche Anerkennung von Essenskosten in Höhe von €°304,00 in Zusammenhang mit den Kinderbetreuungskosten für seinen Sohn Theophil, geb. 19.12.2003 als außergewöhnliche Belastung. Neben den Betreuungskosten seien ab 1.1.2009 die Verpflegungskosten steuerlich absetzbar. Infolge Erlassänderung vom 22.9.2011, BMF-010222/0155-VI/7/2011 vom 28.7.2011 sind die Verpflegungskosten ohne Haushaltsersparnis abziehbar. Dem Antrag des Bw. war daher Folge zugeben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. September 2012