



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E.K., geb. xy, K,H1, vom 24. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Barbara Kropfitsch, vom 2. und 20. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006 bzw. 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit beim Finanzamt am 28. Oktober 2008 und 2. November 2009 eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 bzw. 2007 und 2008 beantragte E.K. (in der Folge Bw.) u.a. die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung (bzw. des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988) auf Grund des von seiner Tochter R., geboren am yz, im Oktober 2002 aufgenommenen Studiums der Psychologie an der Karl-Franzens-Universität Graz.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 2. November 2009 und vom 20. November 2009 für die Jahre 2006 bzw. 2007 und 2008 brachte das Finanzamt die vom Bw. beantragte außergewöhnliche Belastung nicht in Ansatz. Begründend ist in diesen Bescheiden ausgeführt, dass Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nicht als außergewöhnliche Belastung gelten würden, wenn auch im Einzugsbereich des Wohnortes

eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe; eine solche sei im Fall des Bw. gegeben gewesen und seien die geltend gemachten Aufwendungen daher nicht abzugsfähig.

Festzuhalten ist, dass der Bw. in der Gemeinde Krumpendorf wohnhaft ist, von der aus Klagenfurt mit innerstädtischen öffentlichen Beförderungsmitteln erreichbar ist.

Mit Eingabe vom 24. November 2009, beim Finanzamt eingelangt am 26. November 2009, erhob der Bw. Berufung gegen die angeführten Bescheide. In dieser Eingabe führte er an, dass sich das Studium der Psychologie in Graz ganz grundlegend vom Studium in Klagenfurt unterscheide da unterschiedliche Lehrinhalte vermittelt würden. In Klagenfurt werde der Fokus im Speziellen auf psychoanalytische Ansätze, in Graz hingegen auf naturwissenschaftliche Ansätze gelegt. Ausschlaggebend für die Entscheidung seiner Tochter, das Studium in Graz zu wählen, sei vor allem die Tatsache gewesen, dass es in Graz am Institut für Psychologie laufende Kooperationen mit der Universitätsklinik sowie anderen Krankenhäusern gebe und diesem einen enormen Beitrag zur Forschung an der Universität Graz liefere. So gebe es zum Beispiel in Klagenfurt keine eigenen Labors am Institut für Psychologie die für Forschungszwecke zur Verfügung stünden. In Klagenfurt sei es seiner Tochter nicht möglich gewesen, im Rahmen der Diplomarbeit im Bereich Klinische Psychologie eine eigenen EEG-Untersuchung (Thema: Ergebniskorrelierte Potentiale bei der Verarbeitung visueller Reize medizinischer Eingriffe) zu verfassen und seien ihre beruflichen Möglichkeiten maßgeblich eingeschränkt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. Dezember 2009 wurde die Berufung des Bw. für die Jahre 2006, 2007 und 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde darin ausgeführt, dass die Tochter des Bw. ab Oktober 2002 das Studium der Psychologie an der Universität Graz belegt habe; ab dem Wintersemester 1999 werde dieses Studium auch an der Universität Klagenfurt angeboten und sei im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. daher eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit gegeben. Bei gleichen Kernfächern (vgl. VwGH vom 7.8.2001, 97/14/0068) von Studienrichtungen und grundsätzlich gleichem Ausbildungsabschluss liege ein Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung nicht vor.

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2009, beim Finanzamt eingelangt am 11. Dezember 2009, beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wiederholte er im Wesentlichen die in der Berufung vorgebrachten Argumente für die Wahl des Studienortes seiner Tochter (Kooperationen des Institutes für Psychologie mit der Universitätsklinik sowie mit anderen Krankenhäusern, eigene Labors für Forschungszwecke, EEG-Untersuchung im Rahmen der Diplomarbeit der Tochter, breite berufliche Möglichkeiten).

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro 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 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 befassen, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für ein Auslandsstudium zwangsläufig erwachsen. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass weder die gesetzliche Unterhaltspflicht nach § 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 könne, möge auch der Studienaufenthalt für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein (vgl. Erkenntnisse vom 4. März 1985, Zl. 85/14/0164, und vom 19. Mai 1993, Zl. 89/13/0155). Speziell im Erkenntnis vom 4. März 1986 hat der Verwaltungsgerichtshof dezidiert ausgeführt, dass es nicht darauf ankomme, ob inländische und ausländische Studienordnungen voneinander abweichen. Entscheidend sei vielmehr, 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.

Um die im vorhin genannte Beurteilung vornehmen zu können, hat der Unabhängige Finanzsenat die ab Oktober 2002 in Geltung stehenden Studienpläne für das Diplomstudium der Psychologie an den Universitäten Graz (vgl. Studienplan 2002, bekannt gemacht im Mitteilungsblatt 2001/02 vom 29. Mai 2002) und Klagenfurt (vgl. Studienplan 2002) einander gegenübergestellt; es lässt sich daraus Folgendes ersehen:

Die Studien sowohl an der Universität Graz als auch an der Universität Klagenfurt gliedern sich in zwei Studienabschnitte und umfassen insgesamt 10 Semester (davon im 1./2.

Studienabschnitt/StA 4/6 in Graz bzw. 5/5 in Klagenfurt) mit jeweils insgesamt 150 Semesterstunden (davon 55/Pflichtfächer und 10/Wahlpflichtfächer im 1. StA, 60/Pflichtfächer und 9/Wahlpflichtfächer sowie 1/praxisbegleitende Lehrveranstaltung im 2. StA/Graz bzw. 70/Pflichtfächer und 14/Wahlfächer im 1. StA und 60/Pflichtfächer und 14/Wahlfächer sowie 20/freie Wahlfächer im 2. StA/Klagenfurt). Am Beginn der Studien (sowohl an der Universität Graz als auch an der Universität Klagenfurt) ist eine Studieneingangsphase vor, die 14 bzw. 12 Semesterstunden vorsieht und im ersten Studienjahr abgeschlossen sein soll; diese Studieneingangsphase umfasst Lehrveranstaltungen aus verschiedenen Prüfungsfächern, die der Information und der Orientierung von StudienanfängerInnen dienen. Beide Studien schließen mit dem akademischen Grad „Magistra/Magister der Naturwissenschaften“ ab.

An der Universität Graz gliedert sich das Studium nach dem Studienplan 2002 in folgende Teile:

Fach	Lehrveranstaltungen	SemStd.
1. Studienabschnitt		
Pflichtfächer/Überbegriffe		
Einführung in die Psychologie	Einführung in die Fächer, Geschichte und Richtungen, Tätigkeitsbereiche, Berufsfelder, gesetzl. Rahmenbedingungen	4
Allgemeine Psychologie/AP	Psychologie I,II und III, Demonstrationen und Übungen, Empirisches Seminar	10
Methodenlehre/ML	Psychologische Statistik I und II, Psychologische Forschungsmethodik I und II	11
Entwicklungspsychologie/EP	EP I und II, Spezielle Kapitel	6
Differentielle Psychologie und	DP und PP I und II, Empirisches Seminar,	8

Persönlichkeitspsych./DP und PP	Einführung in psychologische Geschlechterforschung	
Biologische Psychologie/BP	BP I, II und III	8
Sozialpsychologie/SP	SP I, II und III, sozialwissenschaftl. Methoden, Seminar zur SP oder Spezielle Kapitel zur SP	8
Summe Pflichtfächer		55
Wahlpflichtfächer		
	Allgemeine Psychologie, Methodenlehre, EP, DP und PP, BP und SP	10
Summe 1. StA		65
2. Studienabschnitt		
Praxis	An Einrichtungen, an denen eine Psychologin oder ein Psychologe tätig ist oder durch Mitarbeit an Projekten des Institutes zu absolvieren (320-480 Arbeitsstunden**)	
Forschungs- und Evaluationsmethoden/FM und EM	FM, EM u, Psychologische Forschungsmethodik III	7
Psychologische Diagnostik/PD	Theorie und Konstruktion psychologischer Tests, PD, psychologische Testverfahren und Gutachten	13
Arbeits- Organisations-, Umwelt- und Wirtschaftspsychologie/AOUWP	AOUWP I und II, spezielle Kapitel zu AOUWP, Praxisfelder	10
Klinische Psychologie, Psychiatrie, Gesundheitspsychologie/KP, P, GP	KP I und II, GP, Klinische Psychiatrie, praxisorientierte Vertiefung, Klinisch-psycholog. Übungen, Therapeutische Verfahren, psychologische Rehabilitation	12
Pädagogische Psychologie und Bildungsforschung/PP und BF	PP und BF I und II, Spezielle Kapitel zu PP und BF, Praxisfelder	6
Grundlagenvertiefung/alternativ	Aktuelle Forschungsthemen und Vertiefung der AP, ML, EP, DP, BP und SP	6
Anwendungsvertiefung/alternativ	Forschungsmethoden, Evaluationsmethoden, Aktuelle Forschungsthemen, spezielle Kapitel und Praxisfelder der PD (wie z.B. Personalauswahl und Personalentwicklung), der AOUWP, der KP, der psychologischen Gesundheits- und Geschlechterforschung (wie z.B. Therapeutische Verfahren, psychologische Rehabilitation) der PP und BF (wie z.B. Psychologie sozialer Kompetenzen, Moderation und Konfliktmanagement	6
Summe Pflichtfächer		60

Wahlpflichtfächer		
	Forschungs- und Evaluationsmethoden, psychologische Diagnostik, Anwendungsbereiche AOUWP, KP, P, GP, BF, Grundlagen- und Anwendungsvertiefung	9
Praxisbezogene Lehrveranst./PL**	Planung und Durchführung der PL	1
Summe 2. StA		70
Freie Wahlfächer	Inhaltl. Auswahl durch den Studierenden aus dem gesamten Lehrangebot aller inländ. und ausländ. Universitäten	15

An der Universität Klagenfurt zeigt der Studienplan 2002 folgendes Bild:

Fach	Lehrveranstaltungen	SemStd.
1. Studienabschnitt		
Pflichtfächer/Überbegriffe		
Studieneingangsphase	Einführung die Kultur- und Sozialpsychologie, Allgemeine Psychologie, Entwicklungspsychologie, Klinische Psychologie und Psychotherapie, Gruppendynamik, psychologische Wissenschaftspraxis und Techniken wissenschaftlichen Arbeitens	12
Allgemeine Psychologie/AP	Wahrnehmung, Kognition, Sprache, Emotion, Motivation, Lernen, Anwendungen	6
Methodenlehre/ML	Allgemeine ML, Grundlagen der Statistik, Empirische Forschungsmethoden (Erhebungs- und Auswertungsmethoden)	8
Entwicklungspsychologie/EP	EP 1 (Ansätze und Kontroversen), EP 2 (Spezielle Probleme), EP 3 (Psychoanalyse)	6
Persönlichkeits- und Differentielle Psychologie/PP und DP	PP und DP 1,2 und spezielle Fragestellungen	6
Biologische Psychologie/BP	Biologie menschlichen Verhaltens, Biologie psychischer Störungen, Psychopharmakologie, Psychobiologie, Kognition, Emotion, Bewusstsein, Unbewusstes	6
Sozialpsychologie/SP	SP 1 (Individuum und Gesellschaft), SP 2 (Modelle und Anwendungsfragen), SP 3 (Spezielle Probleme)	6
Klinisch-psychologische Interventionen und Psychotherapie	Überblick und Grundlagen, Forschung und Anwendung, Modelle und Methoden	6

Summe Pflichtfächer		56
Wahlfächer		
Klinisch-psychologische Interventionen und Psychotherapie	Institutionelle und rechtliche Grundlagen, kognitive und verhaltensorientierte Psychotherapie, humanistische und dramatische Verfahren der Psychotherapie, Gruppen, Paar- und Familientherapie, Psychoanalyse/Psychotherapie (Störung, Diagnostik und Intervention)	14
Gruppendynamik	Trainingsgruppe I, Organisationslaboratorium I	14
Summe		14
Summe 1. StA		70
2. Studienabschnitt		
Praxis/Supervision der laufenden Arbeit	Obligater Teil, in einer Einrichtung des psychosozialen Bereiches bzw. in Praxisfeldern der Organisationsentwicklung zu absolvieren (480 Arbeitsstunden)	4
Psychologische Diagnostik	Diagnostische Modelle und Methoden, PD, Klinisch-PD, Praxisorientierte Vertiefung	10
Forschungs- und Evaluationsmethoden	Komplexe Designs und Methoden in psychologischen Arbeitsbereichen (inkl. Evaluation), Qualitätssicherung in Diagnostik und Intervention	4
Anwendungsfach Gesundheit	Gesundheitspsychologie, Psychiatrie, Psychopathologie, Sozialpsychiatrie, Krisenintervention, Forensische Psychologie, Medizinische Psychologie, Verhaltensmedizin, Psychotraumatologie, Psychologische Rehabilitation	14
Anwendungsfach Arbeit und Organisation	Praxisfelder (Arbeit, Betrieb, Verkehr, Technik), Organisationspsychologie	4
Anwendungsfach Bildung	Pädagogische Psychologie, Schulpsychologie, Erwachsenenbildung, Didaktik der Psychologie	4
Kulturpsychologie	Einführung, Ausgewählte Themen: Geschlechterforschung, Ethno- und Konfliktpsychologie, Kunst- und Medienpsychologie	6
Summe		46
Wahlfächer		
Klinisch-psychologische Interventionen und Psychotherapie	Ethik und Grundhaltungen der Psychotherapie. Technik und Praxis der klinisch-psycholog. Intervention und Psychotherapie, Selbsterfahrung	14

	in der Gruppe und/oder Supervision, Projektarbeit	
Gruppendynamik	Trainingsgruppe und Organisationslaboratorium II, Projektarbeit	14
Summe		14
Summe 2. StA		60
Freie Wahlfächer	Inhaltliche Auswahl durch den Studierenden aus dem gesamten Lehrangebot aller inländ. und ausländ. Universitäten	20

Wie aus diesen Studienplänen hervorgeht, ist eine weitgehende Deckung der Pflichtfächer der Diplomstudien Psychologie an den Universitäten Graz und Klagenfurt im ersten Studienabschnitt gegeben; diesbezüglich stehen 51 Semesterstunden an der Universität Graz 50 Semesterstunden an der Universität Klagenfurt gegenüber, in denen dieselben Lehrinhalte vermittelt werden. Eine Besonderheit ist in diesem Studienabschnitt nur insofern gegeben, als die Universität Klagenfurt bei dem in Rede stehenden Studium mit „Klinisch-psychologische Interventionen und Psychotherapie sowie Gruppendynamik und Organisationsentwicklung“ zwei Schwerpunkte gesetzt hat, die mit 6 Pflichtsemesterstunden zu Buche schlagen. Diesen Schwerpunkten wird auch mit den entsprechenden Wahlfächern (insgesamt 14 Semesterstunden) an der Universität Klagenfurt Rechnung getragen. Hingegen stellen die Wahlfächer an der Universität Graz mit 10 Semesterstunden eine Vertiefung der im ersten Studienabschnitt angebotenen Pflichtfächer dar.

Was den zweiten Studienabschnitt anbelangt, so ist aus den Studienplänen der Universitäten Graz und Klagenfurt ersichtlich, dass sich die Pflichtfächer mit Forschungs- und Evaluationsmethoden (mit 7 bzw. 4 Semesterstunden), mit Psychologische Diagnostik (mit 13 bzw. 10 Semesterstunden), mit Arbeits-, Organisations-, Umwelt und Wirtschaftspsychologie (mit 10 bzw. 4 Semesterstunden), mit klinischer Psychologie, Psychiatrie und Gesundheitspsychologie (mit 12 bzw. 14 Semesterstunden) und Pädagogischer Psychologie und Gesundheitsforschung (mit 6 bzw. 4 Semesterstunden) wiederum in weiten Bereich decken; an der Universität Klagenfurt tritt als weiteres Pflichtfach Kulturpsychologie mit 6 Semesterstunden hinzu. Weiters geht aus den Studienplänen hervor, dass an der Universität Graz der Schwerpunkt im Bereich der Forschungs- und Evaluationsmethoden sowie psychologischen Diagnostik liegt, was in der Grundlagen- und Anwendungsvertiefung mit aktuellen Forschungsthemen und Forschungsmethoden (mit insgesamt 12 Semesterstunden) zum Ausdruck kommt; auch die Wahlfächer des zweiten Studienabschnittes an der Universität Graz sind mit 9 Semesterstunden diesen Themen gewidmet. An der Universität Klagenfurt ziehen sich auch im zweiten Studienabschnitt die zwei vorhin genannten Schwerpunkte fort, indem die Wahlfächer mit wiederum 14 Semesterstunden diesen Themen gewidmet sind.

Dem Vorbringen des Bw., dass das Studium seiner Tochter an der Universität Graz zufolge von Kooperationen des Institutes für Psychologie mit der Universitätsklinik Graz und anderen Krankenhäusern sowie auf Grund der Einrichtung von Labors für Forschungszwecke mit dem Studium an der Universität Klagenfurt nicht vergleichbar sei, ist entgegenzuhalten, dass es für österreichische Universitäten charakteristisch ist, dass die einzelnen Fakultäten bei der Gestaltung ihrer Studienpläne im Rahmen der ihnen eingeräumten Autonomie Schwerpunkte setzen können; von dieser Möglichkeit haben auch die Universitäten Graz und Klagenfurt beim Diplomstudium Psychologie Gebrauch gemacht. Die Abweichungen in den Studienplänen betreffen jedoch in erster Linie die von den Universitäten gesetzten Schwerpunkte, die den Studenten in erster Linie in Form von Wahlfächern näher gebracht werden.

Zum wesentlichen Inhalt der Diplomstudien der Psychologie an den Universitäten Graz und Klagenfurt ist jedoch festzuhalten, dass beide Studien in ihren Grundstrukturen und Kernbereichen – und damit sind in erster Linie die Pflichtfächer angesprochen – gleichartig sind und beide Studien die Studierenden mit den wichtigsten Theorien, Methoden und quantitativen sowie qualitativen Verfahren der Psychologie sowie deren Entwicklung, Verständnis und Anwendung vertraut machen sowie diese befähigen, in einem zukünftigen privaten Umfeld die Theorien und Methoden auf reale Problemstellungen anwenden zu können.

Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ ist darüber hinaus nicht nur auf die Lehrinhalte einer Ausbildung abzustellen, sondern auch darauf, ob diese Lehrinhalte im Rahmen einer Ausbildung vermittelt werden, die zu einem gleichartigen Studienabschluss führen. Kann derselbe Ausbildungsabschluss auch an einer im Wohnort oder in dessen Einzugsbereich gelegenen Anstalt erreicht werden, so stehen die Pauschbeträge nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht zu. Da auch an der Universität Klagenfurt das Studium der Psychologie angeboten wird, das sich zufolge der vorstehenden Ausführungen im Kernbereich mit jenem an der Universität Graz deckt und das dieselben Berufsmöglichkeiten eröffnet, ist im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. eine für seine Tochter entsprechende Ausbildungsmöglichkeit gegeben und besteht für die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen in Form der Zuerkennung von Pauschbeträgen nach der angeführten Gesetzesbestimmung kein Raum.

Dass das Diplomstudium der Psychologie an der Universität Graz den Neigungen der Tochter des Bw. entgegenkommt und für ihre spätere Berufslaufbahn von Vorteil sein kann, mag zwar zutreffen. Es ist nämlich durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihres Kindes – ohne hiezu rechtlich oder sittlich verpflichtet zu sein – weitere Kosten auf sich nehmen. Eine Zwangsläufigkeit ist jedoch lediglich bei jenen

Aufwendungen gegeben, die der gesetzlichen Unterhaltspflicht entsprechen. Solche liegen jedoch im gegenständlichen Fall wegen der gleichartigen Ausbildungsmöglichkeit seiner Tochter im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. September 2012