



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Adr, vertreten durch TRIAS, Wirtschaftstreuhand GmbH, 6800 Feldkirch, Reichsstraße 126, vom 4. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin legte Berufung ein, weil neben anderen Punkten die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten in Höhe von 7.635,00 € für ein High School - Jahr ihrer Tochter D in den USA steuerlich nicht anerkannt worden waren. Sie führte hierzu aus, ihre Tochter habe sich im Hinblick auf die modernen Anforderungen in der späteren Berufswelt zu dem Auslandsjahr entschlossen. Diese Investition in die Zukunft ihres Kindes habe sie mit Zusatzkosten für Administration, Schule und Lebenshaltung fast 18.000,00 € gekostet.

In einer daraufhin ergehenden, teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung berücksichtigte die Abgabenbehörde I. Instanz Kosten einer privaten Krankenversicherung sowie Fortbildungskosten als steuerlich wirksam. Abgelehnt wurde die Anerkennung der

Ausgaben für ein Spanischlexikon als Werbungskosten sowie die angesprochenen Aufwendungen für das High School - Jahr der Tochter als außergewöhnliche Belastung. Zu letzterem Punkt erläuterte die Abgabenbehörde I. Instanz, nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen ließen, führe zu zwangsläufigen Kosten für die Eltern. Ungeachtet des Vorteils für die spätere Berufslaufbahn, mit dem ein Auslandsstudium einhergehe, seien die damit verbundenen Kosten nicht zwangsläufig entstanden, sondern vielmehr freiwillig auf sich genommen worden.

Die Berufungswerberin brachte durch ihre steuerliche Vertretung einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO ein und führte hiezu aus: Ihre Tochter D besuche das Oberstufenrealgymnasium in G. Die an der amerikanischen High School vermittelten Lehrinhalte seien in ihrer komprimierten und zielgerichteten Form mit denen einer österreichischen, allgemeinbildenden Schule nicht vergleichbar. Sie hätten daher im Inland nicht erworben werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988 setzt eine unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine Belastung des Einkommens voraus. Die Belastung des Einkommens darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen. Weiters muss diese außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen. Alle genannten Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt ein Merkmal nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Grundsätzlich werden Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung getragen.

§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 besagt: "*Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden...*"

Gem. § 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 Ausbildungsstätte muss mehr als 80 km vom Wohnort entfernt sein. Der Pauschbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG 1988 dient vor allem dazu, Unterbringungskosten, höhere Fahrtkosten und Verpflegungskosten außerhalb des familiären Haushalts abzudecken.

Soweit im Streitfall die Berücksichtigung der **tatsächlich verausgabten Kosten** geltend gemacht wird, ergibt die Analyse der genannten Normen: Unterhaltsleistungen, zu denen auch die Ausbildungskosten zählen, sind von einer steuerlichen Berücksichtigung gemäß § 34 EStG 1988 grundsätzlich ausgenommen. Sie werden durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag abgegolten (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34, Tz 62). Die mit ihnen verbundene außergewöhnliche Belastung ist regelmäßig schon deshalb **nicht** mit steuerlicher Wirkung abzugsfähig, weil es sich um Kosten handelt, die auch beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen (eine derartige Abzugsfähigkeit läge etwa dann vor, wenn die auswärtige Berufsausbildung zur Sicherung der Existenzgrundlage unumgänglich oder wegen einer Krankheit des Kindes notwendig wäre; solche Umstände liegen laut Aktenlage nicht vor und wurden sie auch nicht behauptet).

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 ist nach dem Verständnis der herrschenden Lehre als *lex specialis* zu Abs. 7 leg. cit. zu verstehen. Darin wird eine Regelung für jene Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltspflicht getroffen, die aufgrund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung erwachsen, wie Fahrtkosten, Unterbringungskosten, Verpflegungsmehraufwand. Diesen Mehraufwendungen wird durch Abzug des **monatlichen Pauschbetrages** vom Einkommen Rechnung getragen. Die gesetzlichen Pauschbeträge werden nicht um einen Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 gekürzt, jedoch steht dem Steuerpflichtigen auf der anderen Seite kein Wahlrecht dahingehend zu, nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen.

Im Streitfall bleibt zu überprüfen, ob ein – innerhalb einer nationalen AHS-Ausbildung – absolvierter einjähriger Auslandsschulbesuch gleichwertig zum ununterbrochen fortgesetzten Besuch der inländischen Schule oder einer anderen Schulform im Einzugsbereich des Wohnortes ist, bzw. anders ausgedrückt, ob durch den einjährigen Besuch einer amerikanischen High School ein für die Bildungschancen und Berufsaussichten wesentlich anderer Lehrinhalt vermittelt wurde, als dies beim Besuch einer im Einzugsbereich des Wohnortes gelegenen Schule der Fall gewesen wäre (vgl. UFS, 8.1.2009, RV/3715-W/08).

Im Art. 165 EU-Vertrag sind die Ziele der EU für die Schaffung eines europäischen Raums des Wissens normiert. Dabei kommt der Förderung der Mobilität von Lernenden und Lehrenden eine ganz wesentliche Bedeutung zu. Durch zahlreiche Maßnahmen soll die Internationalisierung der Bildung der Unionsbürger erhöht werden. Die europäischen

Bildungsprogramme beziehen sich dabei nicht bloß auf Studenten („Erasmus-Programm“), sondern umfassen auch die Schüler (zB „Comenius-Programm“).

Im Einklang damit und ergänzend zu der gemeinschaftsrechtlichen „europäischen Bildungsförderung“ wird im Rahmen der staatlichen Souveränität auf dem Gebiet der Bildung die Internationalität der Ausbildung von Schülern und Studenten forciert. Insbesondere ist hier etwa der § 25 Abs. 9 Schulunterrichtsgesetz zu nennen, nach dem ein nachgewiesener mindestens fünfmonatiger und längstens einjähriger fremdsprachiger Schulbesuch im Ausland als erfolgreicher Schulbesuch in Österreich gilt. Durch die großzügige Anrechnung des ausländischen Schulbesuches wurde ein bedeutendes Mobilitätshemmnis beseitigt und ermöglicht, dass der Austauschschüler „verlustfrei“ den inländischen Schulbesuch wieder in seiner bisherigen Klassengemeinschaft fortsetzen kann. Darin ist eine für den Schüler besonders wichtige Form der staatlichen Förderung von Austauschprogrammen zu erblicken.

In der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und der Vollzugspraxis der Abgabenbehörden I. Instanz wird für die Teilnahme an einem geförderten Studentenaustauschprogramm (zB Erasmus) oder für die Absolvierung eines ausländischen Praktikums im Rahmen der Universitätsausbildung der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 anerkannt (vgl. EStG-Kommentar, Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, § 34, Anm. 64 mit ausführlicher Darstellung der Judikatur). Ein sachlicher Unterschied zwischen Studenten- und Schüleraustauschprogrammen, welcher hinsichtlich des Anspruchs auf den Pauschbetrag eine differenzierende Betrachtung rechtfertigen würde, kann nicht festgestellt werden (vgl. nochmals UFS, 8.1.2009, RV/3715-W/08).

Auf den Streitfall bezogen vertritt der Unabhängige Finanzsenat in Zusammenschau mit den europarechtlichen und innerstaatlichen Maßnahmen zur Förderung der Internationalisierung der Ausbildung die Auffassung, dass durch Schüler- und Studentenaustauschprogramme eine besonders qualifizierte Fremdsprachenkompetenz erworben wird, wie sie in dieser konzentrierten Form bei einer rein inländischen Schulausbildung nicht erreicht werden kann. Hinzu kommt die interkulturelle Bildung durch den laufenden Konnex mit den landestypischen Lebenssachverhalten.

Allein die Fremdsprachenperfektion und die interkulturelle Bildung stellen im Inlandsvergleich bereits wesentliche, unterschiedliche Lehrinhalte dar, sodass die Möglichkeit einer gleichwertigen Ausbildung im Einzugsbereich des Wohnortes a priori verneint werden kann. Die gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen liegen somit vor.

Soweit *Fröhlich* in *UFS-Journal 2008/Heft Nr. 1*, Bedenken am Erfordernis der Zwangsläufigkeit für eine auswärtige Berufsausbildung iS des § 34 Abs. 8 EStG 1988 äußert,

werden diese von der Referentin geteilt. Selbst wenn man im Streitfall davon ausgehen darf, dass die Berufungswerberin, deren wirtschaftliche Situation solide ist und die überdies nicht Alleinverdienerin ist, sich aus einer rechtlichen (Unterhalt) Verpflichtung heraus der Tragung der Mehraufwendungen nicht entziehen konnte, die mit der qualifizierten Ausbildung ihrer Tochter verbunden waren und damit Einklang mit dem Erkenntnis des OGH 10b630/88 vom 28.9.1988 besteht, ist *Fröhlich* zu folgen, der feststellt:

...„zudem zeigt eine methodologische Untersuchung des § 34 Abs. 8 EStG 1988, dass es starke Argumente dafür gibt, dass der Tatbestand dieser Norm sowohl auswärtige Berufsausbildungen auf Grundlage einer Unterhaltsverpflichtung als auch Berufsausbildungen, die von den Eltern aufgrund ihrer freiwilligen Fürsorge im Interesse des Kindeswohles finanziert werden, umfasst“...

„Aus dem Wortlaut des § 34 Abs. 8 EStG ergibt sich das Erfordernis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für eine Berufsausbildung nicht“...

"Pointiert dargestellt widerstreitet es dem Sachlichkeitsgebot, wenn ein „Reicher“ zu den auswärtigen Ausbildungskosten seines Kindes einen staatlichen Zuschuss (in Form einer Steuerrückvergütung wegen außergewöhnlicher Belastung) erhält, weil er sie im Rahmen seiner Unterhaltsverpflichtung leistet, ein „Armer“ hingegen, der bloß freiwillig aus elterlicher Fürsorge Ausbildungskosten für sein Kind trägt, zu deren Leistung im Hinblick auf die familiären Vermögensverhältnisse keine Verpflichtung besteht, nichts erhält, weil seine Belastung keine zwangsläufige ist“...

"Mit dem gesetzlichen Erfordernis einer „entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes“ wird eine ausreichende Filterfunktion für einen sachgerechten Abzug des Pauschbetrages erreicht".

Nach dem Ausgeführten stehen der Berufungswerberin für die Absolvierung des High School - Jahres ihrer Tochter in den USA die Pauschbeträge gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu, während die darüber hinausgehenden, tatsächlich verausgabten höheren Kosten steuerlich unbeachtlich bleiben. Aus dem Grundsatz der periodengerechten Einkommensermittlung folgt, dass für das Streitjahr 2007 im Sinne des § 34 Abs. 8, letzter Satz EStG 1988, Pauschbeträge für 5 Monate (August bis Dezember 2007), das sind 550,00 €, in Ansatz zu bringen sind. Die für den Rest des High School - Jahres grundsätzlich zustehenden Pauschbeträge fallen in den Veranlagungszeitraum 2008.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 15. September 2011