



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/1280-W/11
GZ. RV/1281-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 wird teilweise, der Berufung betreffend Einkommensteuer 2009 zur Gänze Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In den gegenständlichen Berufungsverfahren besteht zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens Streit ausschließlich darüber, ob – und bejahendenfalls: in welchem Umfang – dem Berufungswerber (Bw.) Milorad A für seine beiden Söhne Uroš, geboren im September 1985, und Nenad, geboren im November 1986, der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) zusteht.

Vorauszuschicken ist, dass die Frage der steuerlichen Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in B sowie des Vorliegens der Voraussetzungen für den Pauschbetrag nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2005 bereits Gegenstand eines Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat war (UFS 9. 8. 2007, RV/1616-W/07) und das Finanzamt in den Veranlagungen der Folgejahre 2006 und 2007 die diesbezüglichen Aufwendungen steuerlich anerkannt hat.

Sachverhaltsbezogen ergibt sich aus den im Finanzamtsakt gut dokumentierten umfangreichen Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz zur Streitfrage:

Uroš hat an der Höheren Schule für Sporttrainer der Republik Serbien in Beograd im Schuljahr 2006/2007 das III. (letzte) Studienjahr im Studienzweig Sport-Physiotherapeut inskribiert (Bescheinigung der Republik Serbien, Höhere Schule für Sporttrainer, Beograd, Bl. 43/2008 des Finanzamtsaktes). Dieses Studium wurde am 1. 11. 2007 erfolgreich abgeschlossen (Bescheinigung der Republik Serbien, Fachhochschule für Sporttrainer, Beograd, Bl. 36/2009).

Nenad hat an der Höheren Schule für Sporttrainer der Republik Serbien in Beograd im Schuljahr 2006/2007 das II. (vorletzte) Studienjahr im Studienzweig Sport-Physiotherapeut inskribiert (Bescheinigung der Republik Serbien, Höhere Schule für Sporttrainer, Beograd, Bl. 45/2008). Dieses Studium wurde am 20. 10. 2008 erfolgreich abgeschlossen (Bescheinigung der Republik Serbien, Fachhochschule für Sporttrainer, Beograd, Bl. 48/2009).

Uroš und Nenad haben an der Universität in Ost Sarajevo, Medizinische Fakultät, Foča, das erste Studienjahr im Schuljahr 2008/2009 als ordentliche Studenten der Stomatologie mit Staatsfinanzierung der Republik Srpska inskribiert (Bescheinigungen der Universität, Bl. 9/2008 und Bl. 11/2008 des Finanzamtsaktes sowie Bl. 32 ff./2008).

Uroš und Nenad haben an der Universität in Ost Sarajevo, Medizinische Fakultät, Foča, das zweite Studienjahr im Schuljahr 2009/2010 (zum 1. Mal) als ordentliche Studenten der Zahnmedizin - ohne Staatsfinanzierung der Republik Srpska - inskribiert (Bescheinigungen der Universität, Bl. 10 ff./2009).

Der Besuch von Vorlesungen, Übungen und anderen Lehrveranstaltungen in den beiden Studienjahren wurde in den Studienbüchern bestätigt (Bl. 39 ff./2009).

Die Studienbücher wurden am 15. 7. 2008 ausgestellt, die „Bestätigung über die Inschrift“ für das erste Semester datiert mit 15. 9. 2008 (Bl. 40/2009).

Die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz in B und der Universität in Foča beträgt 252,3 Straßenkilometer (Bl. 22/2009).

Mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2008 vom 11. 9. 2009 (Bl. 27 f./2008) und 2009 vom 22. 11. 2010 (Bl. 26 f./2009) berücksichtigte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt den für beide Kinder beantragten Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung mit der Begründung nicht, die Kinder hätten bereits eine Berufsausbildung abgeschlossen.

In den dagegen erhobenen Berufungen vom 14. 10. 2009 (Bl. 29 f./2008) und vom 22. 12. 2010 (Bl. 28 f./2009) verweist der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter darauf, dass die Kinder nach Abschluss der Ausbildung zum Sport-Physiotherapeuten in Beograd an der Universität in Ost Sarajevo, Medizinische Fakultät studieren, sowie auf die Zustell- und Geldvollmacht seines rechtsfreundlichen Vertreters.

In den Berufungsvorentscheidungen vom 22. 11. 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 (Bl. 38/2008) vertrat das Finanzamt die Auffassung, bei volljährigen Kindern mit abgeschlossener Berufsausbildung ohne Anspruch auf Familienbeihilfe bestehe keine „Unterhaltsverpflichtung im steuerlichen Sinne“. Der Beginn eines weiteren Studiums bewirke daher keinen Anspruch auf den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung.

Im Vorlageantrag vom 22. 12. 2010 (Bl. 39 ff./2008) hält dem der rechtsfreundliche Vertreter entgegen, dass das Studium der Kinder „gleichfalls der Berufsausbildung, zB zum Zahnarzt“, diene und zur Gänze vom Bw. finanziert werde, und ruft nochmals seine Zustell- und Geldvollmacht in Erinnerung.

Mit Bericht vom 5. 5. 2011 hat das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Die Berufungsbehörde ersuchte am 9. 8. 2011 den Bw, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens bekannt zu geben,

a) ob sein Sohn Uroš in der Zeit zwischen dem Abschluss der Ausbildung als Sport-Physiotherapeut (November 2007) und der Aufnahme des Studiums der Zahnmedizin (Herbst 2008) einer Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes nachgegangen sei, wenn ja, welcher und bejahendenfalls hierfür Beweismittel Unterlagen vorzulegen,

b) wann sein Sohn Uroš das Studium der Zahnmedizin im Jahr 2008 begonnen habe, wobei bemerkt werde, dass aus den Daten der vorgelegten Inschriftenbestätigungen nicht auf den tatsächlichen Studienbeginn geschlossen werden könne (im Fall der Nichtbekanntgabe werde von einem Studienbeginn – wie in Österreich – im Oktober 2008 ausgegangen).

Innerhalb verlängerter Frist nahm der Bw durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter hierzu mit Schreiben vom 7. 9. 2011 Stellung:

„...Der Sohn A Uros hat im Anschluß an die Ausbildung zum Sport-Physiotherapeut, bereits vorliegendes Diplom vom 5. 12. 2007, offenbar eine Zusatzausbildung bzw. -qualifikation in diesem Bereich absolviert, und zwar hat er zu diesem Zweck ab 19. 11. 2007 bis 19. 5. 2008 ein mehrmonatiges Volontariat im Krankenhaus C absolviert (siehe den beigeschlossenen Volontariatsvertrag mit dem Krankenhaus C vom 19. 11. 2007 und die beigeschlossene Anmeldung zur Fachprüfung vom 6. 5. 2008) und sodann am 26. 5. 2008 die Fachprüfung für den Höheren Sportphysiotherapeuten vor einer Prüfungskommission des serbischen Gesundheitsministeriums erfolgreich abgelegt (siehe die beigeschlossene Bestätigung vom 26. 5. 2008 und die beigeschlossene Bescheinigung vom 26. 5. 2008).“

Nach Ablegung der vorgenannten Fachprüfung für den Höheren Sportphysiotherapeuten wurde dem Sohn A Uros am 15. 7. 2008 ein Studienbuch (Index) der Universität Sarajevo-Ost, Medizinische Fakultät Foca, ausgestellt und hat er am 15. 9. 2008 das erste Semester des Studiums der Zahnheilkunde inskribiert und in diesem ersten Semester bis 29.12.2008 zahlreiche Vorlesungen bzw. Übungen bzw. Seminare besucht und Prüfungen abgelegt (Anatomie, Allgemeine und Oralhistologie, Emriologie, Humangenetik, Medizinische Ethik, Biomedizinische Informatik und Statistik, Biomechanik in der Zahnheilkunde, Englische Sprache, Latein und medizinische Terminologie; siehe das mit Eingabe vom 28. 2. 2011 bereits an das FA Wiener Neustadt vorgelegte Studienbuch)...“

Die angesprochenen Unterlagen waren beigeschlossen.

Dem Volontariatsvertrag lässt sich entnehmen, dass es sich um ein unbezahltes Volontariat „wegen Präparandendienstzeit und Ablegung der Fachprüfung“ handelt.

Diese Präparandenzeit war einem Schreiben des Krankenhauses vom 6. 5. 2008 zufolge Voraussetzung für die Ablegung der Fachprüfung.

Mit E-Mail vom 28. 9. 2011 wurde dem Finanzamt die Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen mit dem Ersuchen um Äußerung innerhalb von vier Wochen übermittelt.

„.... Gleichfalls wird das Finanzamt eingeladen, seine Auffassung, die weitere Ausbildung der Kinder erfolge nicht in Entsprechung der Unterhaltspflicht des Berufungswerbers, unter Bekanntgabe des Unterhaltsrechts der Republik Serbien ([§ 9 IPRG](#)) unter Beweis zu stellen.“

In rechtlicher Hinsicht wird bemerkt, dass nach vorläufiger Ansicht der Berufungsbehörde die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung - abgesehen von dem Umstand, dass im Nahebereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehen darf - nicht Tatbestandsmerkmal des [§ 34 Abs 8 EStG 1988](#) darstellt (vgl. Gierlinger/Urtz, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009/219, 93, Anm. 8), sodass auch

unabhängig von einer unterhaltsrechtlichen Verpflichtung der Pauschbetrag bei einer Berufsausbildung (und eine solche liegt bei der Ausbildung zum Zahnarzt vor) außerhalb des Wohnortes zusteht."

Die Frist zur Vorhaltsbeantwortung wurde – im Hinblick auf eine beabsichtigte Abstimmung mit dem bundesweiten Fachbereich des BMF – mehrfach verlängert.

Eine Äußerung des Finanzamtes erfolgte letztlich nicht.

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.

Auf Grund der Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates steht fest, dass Uroš die Ausbildung Sport-Physiotherapeut an der Höheren Schule für Sporttrainer am 1. 11. 2007 erfolgreich abgeschlossen und am 15. 9. 2008 an der Universität in Ost Sarajevo, Medizinische Fakultät, Foča, das Studium der Zahnmedizin inskribiert hat, welches jedenfalls bis zum Jahr 2010 durch den Besuch von Lehrveranstaltungen betrieben wurde. Von 19. 11. 2007 bis 19. 5. 2008 absolvierte Uroš ein mehrmonatiges unbezahltes Volontariat in einem Krankenhaus in C, welches Voraussetzung für die Ablegung der Fachprüfung für den Höheren Sportphysiotherapeuten war, welche am 26. 5. 2008 erfolgreich bestanden wurde. Nenad hat die Ausbildung Sport-Physiotherapeut an der Höheren Schule für Sporttrainer am 20. 10. 2008 erfolgreich abgeschlossen und am 15. 9. 2008 an der Universität in Ost Sarajevo, Medizinische Fakultät, Foča, das Studium der Zahnmedizin inskribiert, welches jedenfalls bis zum Jahr 2010 durch den Besuch von Lehrveranstaltungen betrieben wurde.

Der Bw. hat die Frage des Finanzamtes im Vorhalt vom 20. 1. 2011 (Bl. 32/2009) sowie die Frage des Unabhängigen Finanzsenates im Vorhalt vom 9. 8. 2011, im welchem Monat das Studium der Stomatologie begonnen wurde, unbeantwortet gelassen. Die vorgelegten Inschriftenbestätigungen datieren mit 15. 9. 2008, 29. 12. 2008, 16. 2. 2009 5. 6. 2009, 13. 10. 2009, 1. 2. 2010, 22. 10. 2010, 15. 6. 2010, 18. 20. 2010 und lassen keinen Rückschluss auf den tatsächlichen Studienbeginn zu.

Wie im Vorhalt vom 9. 8. 2011 ausgeführt, ist hinsichtlich des Studiums der Stomatologie mangels entsprechender Nachweise von einem Studienbeginn mit Oktober 2008 auszugehen.

Nach den im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen wurde die Ausbildung von Uroš für den Höheren Sportphysiotherapeuten im Mai 2008 beendet. Das Studium an der Universität in Foča begann nach dem Vorgesagten im Oktober 2008.

Für Uroš stünde der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für Jänner bis Mai 2008 zu, da die Ausbildung zum Höheren Sportphysiotherapeuten offenkundig eine Höherqualifikation der Ausbildung zum Sport-Physiotherapeut darstellt und das (unbezahlte) Voluntariat am Krankenhaus Teil dieser Ausbildung war, wenn diese Ausbildung nicht im Nahebereich des Wohnortes erfolgte.

Da diese Ausbildung im Mai 2008 abgeschlossen wurde, stand für Uroš jedenfalls für die Monate Juni bis September 2008 der Pauschbetrag nicht zu, da er sich in diesem Zeitraum in keiner Berufsausbildung befand.

Nenad hat das die Ausbildung zum Sport-Physiotherapeuten nicht im Jahr 2007, sondern erst am 20. 10. 2008 abgeschlossen, sodass für Nenad – den Entscheidungen des Finanzamtes hinsichtlich der Vorjahre folgend - der Pauschbetrag jedenfalls für Jänner bis Oktober 2008 zusteht, da er sich noch in der (nach Ansicht des Finanzamtes: ersten) Berufsausbildung befand.

Von Oktober bis Dezember 2008 sowie während des gesamten Jahres 2009 haben Uroš und Nenad das Studium der Stomatologie (Zahnheilkunde) betrieben.

Dass es sich bei diesem Studium um eine Berufsausbildung handelt, ist unstrittig.

Das Finanzamt verneint eine Verpflichtung des Bw, seinen beiden Söhnen dieses Studium im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zu finanzieren, da beide Kinder bereits vor Beginn des Studiums über eine abgeschlossene Ausbildung verfügten.

Im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes kann nach österreichischem Recht grundsätzlich eine unterhaltsrechtliche Verpflichtung zur Finanzierung einer weiteren Berufsausbildung nach einer bereits abgeschlossenen Berufsausbildung im Hinblick auf die Möglichkeiten eines besseren Fortkommens bestehen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 59). Eine zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung ist eine solche im Sinn des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#); bei der auswärtigen Berufsausbildung ([§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#)) greift der grundsätzliche Ausschluss von Unterhaltsleistungen von der Abzugsfähigkeit ([§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#)) nicht, da [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) und [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) lex specialis zu [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) sind (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 52).

Fraglich ist zunächst die Annahme des Finanzamts, es läge eine „zweite“ Berufsausbildung vor. Die Ausbildung zum Sport-Physiotherapeuten beider Kinder erfolgte an einer „Höheren Schule“. Feststellungen über das serbische Bildungssystem hat das Finanzamt nicht getroffen. Es ist durchaus möglich, dass die „Höhere Schule für Sporttrainer“ einer Berufsbildenden höheren Schule bzw. einem Kolleg im österreichischen Verständnis ähnlich ist und der Abschluss Voraussetzung für die Zulassung zum Studium der Zahnmedizin war, also überhaupt eine einheitliche „erste“ Ausbildung vorliegt.

Grundsätzlich gewährleistet ein Hochschulstudium bessere Berufschancen (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch³⁷, MGA, Wien 2009, Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, § 140 E 1480). Der Unterhaltpflichtige hat nach österreichischem Recht auch zum Hochschulstudium seines Kindes im Rahmen seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beizutragen, wenn das Kind die dazu erforderlichen Fähigkeiten besitzt und das Studium ernstlich, zielstrebig und mit Erfolg betreibt (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, ABGB³⁷, § 140 E 1487). Dem Unterhaltsberechtigten soll nach österreichischem Recht bei entsprechender Eignung und bei entsprechenden Verhältnissen der Eltern die Chance eines Studiums geboten werden, unabhängig davon, ob die Eltern selbst eine akademische Vorbildung haben (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, ABGB³⁷, § 140 E 1496). Für ein Hochschulstudium nach Ablegung der Reifeprüfung an einer berufsbildenden höheren Schule haben die Eltern nach österreichischem Recht nach den gleichen Grundsätzen Unterhalt zu leisten wie nach der Reifeprüfung an einer allgemeinbildenden höheren Schule (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, ABGB³⁷, § 140 E 1501).

Nach österreichischem Recht ist auch bei bereits abgeschlossener Berufsausbildung des Unterhaltsberechtigten diesem eine Hochschulausbildung zuzubilligen, wenn er für das Studium geeignet ist, dieses zielstrebig betreibt und zumindest einen durchschnittlichen Studienerfolg aufweist (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, ABGB³⁷, § 140 E 1511).

Während einer zweiten Berufsausbildung ist nach österreichischem Recht Unterhalt dann zu leisten, wenn das künftige Fortkommen durch die zweite Ausbildung voraussichtlich in nicht nur unbedeutendem Ausmaß verbessert wird und dies die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unterhaltpflichtigen zulässt (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, ABGB³⁷, § 140 E 1549).

Dem Kind ist nach österreichischem Recht ein einmaliger Berufswechsel zuzubilligen, wobei erkennbar sein muss, dass es sich um eine weitere Berufsausbildung oder einen weiteren

Arbeitsplatz bemüht (vgl. *Tades/Hopf G./Kathrein G./Stabentheiner J.*, ABGB³⁷, § 140 E 1559 f.).

Nach österreichischem Recht kann im gegenständlichen Fall, soweit sich die maßgebenden Umstände aus den Akten entnehmen lassen, somit nicht von vornherein gesagt werden, der Bw wäre rechtlich nicht zur Finanzierung der Ausbildung seiner beiden Söhne zu Zahnärzten verpflichtet.

Auch bei Vorliegen einer zweiten Berufsausbildung kann es durchaus möglich sein, dass die Ausbildung an der „Höheren Schule für Sporttrainer“ die Selbsterhaltungsfähigkeit etwa infolge fehlenden Arbeitsplatzangebots nicht vermittelt hat und daher eine Weiterqualifizierung der Kinder von der Unterhaltpflicht des Bw. noch erfasst war.

Über das hier nach [§ 9 IPRG](#) maßgebliche Unterhaltsrecht der Republik Serbien hat die Abgabenbehörde erster Instanz keine Feststellungen getroffen.

Das serbische Zivilrecht ist jedenfalls vom [ABGB](#) der österreichisch-ungarischen Monarchie beeinflusst. Den Nachweis, dass das serbische Zivilrecht strengere Maßstäbe an die Unterhaltpflicht als das österreichische Recht anlegt, hat das Finanzamt – trotz Aufforderung durch die Berufungsbehörde – eben so wenig erbracht wie den Nachweis, dass nach österreichischem Recht keine Unterhaltpflicht mehr bestehe.

Nach dem Vorgesagten ist daher davon auszugehen, dass der Bw. rechtlich zur Finanzierung der Berufsausbildung der beiden Söhne zu Zahnärzten verpflichtet war und die gegenteilige, die Behauptungsebene nicht verlassende Ansicht des Finanzamtes unzutreffend ist.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nach Ansicht der Berufungsbehörde [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) entgegen der bislang herrschenden (langjährig einhelligen) Ansicht (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 34 Tz. 30 f; *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Rz. 77; *Jakom/Baldauf*, EStG 2011, § 34 Rz. 81, die dort jeweils zitierte Rechtsprechung des VwGH, LStR 2002 Rz 875 ff sowie die früher einheitliche, nunmehr überwiegende Entscheidungspraxis des UFS) eine eigenständige Sondernorm darstellt, auf die die Abs. 1 ff. des [§ 34 EStG 1988](#) (ebenso wie der Abs. 7) keine Anwendung finden, und die lediglich auf das Vorliegen einer Berufsausbildung eines Kindes und das Fehlen einer „entsprechenden“ Ausbildungsmöglichkeit im Nahebereich des Wohnortes abstellt.

Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung („... gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn ... keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht“), die bei Zutreffen der Tatbestandsmerkmale des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) eine außergewöhnliche Belastung normiert. Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung haben bislang diesbezüglich die zum

[EStG 1972](#) zur auswärtigen Berufsausbildung entwickelten Grundsätze auf [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) übertragen, ohne dessen Formulierung zu hinterfragen. Die Zwangsläufigkeit im Sinne einer Unterhaltsverpflichtung oder sittlichen Verpflichtung ist, geht man von einer Sondernorm wie etwa bei [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) oder bei [§ 107 EStG 1988](#) aus, daher kein Tatbestandsmerkmal des [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) (i. d. S. auch *Fröhlich/Karlícek*, Ausbildungskosten für ein Auslandsschuljahr in den USA als außergewöhnliche Belastung? UFSjournal 10/2008, 16).

Mit dem Einfügen des Abs. 9 in [§ 34 EStG 1988](#) durch das StRefG 2009, der typischerweise gerade jene Fälle umfasst, die bisher nicht als außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Grundsätzen des § 34 Abs. 1 ff. EStG 1988 abzugängig waren, wird die traditionelle Auffassung, dass in Bezug auf [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) grundsätzlich auch die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung i. S. d. unterhaltsrechtlichen Verpflichtung zur Ausbildungsförderung zu prüfen sei, nicht mehr aufrecht erhalten werden können. [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) statuiert eine eigene Beihilfe für auswärtige Berufsausbildungen (arg. „gelten . . . als außergewöhnliche Belastung“), hierfür ist lediglich das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#), nicht aber auch jener nach § 34 Abs. 1 ff. EStG 1988 maßgebend. Gleiches gilt für [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#), auch hier müssen nur die Voraussetzungen nach diesem Absatz (und nicht auch jene nach § 34 Abs. 1 ff. EStG 1988) vorliegen (vgl. *Gierlinger/Urtz*, Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009, ÖStZ 2009/219, 93, Anm 8, *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 57a). [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) berührt die (ausnahmsweise) Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung nach den bisherigen Grundsätzen (z. B. Berücksichtigung der Kosten von Alleinerziehenden für schulpflichtige Kinder mit Selbstbehalt) nicht (i. d. S. auch die ErläutRV StRefG 2009).

Ebensowenig wie für die steuerliche Anerkennung von Kinderbetreuungskosten nach [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) (anders als nach § 34 Abs. 1 ff. EStG 1988) die Zwangsläufigkeit des Anfallens von Aufwendungen für die Kinderbetreuung Tatbestandsmerkmal ist, gilt dies für die Zwangsläufigkeit der Finanzierung einer Berufsausbildung am nächstgelegenen entsprechenden Ausbildungsort nach [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#). Anderes gilt lediglich für eine auf nach § 34 Abs. 1 ff. EStG 1988 i. V. m. [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) gestützte Finanzierungsverpflichtung (vgl. VwGH 19. 7. 2000, [99/13/0255](#)).

Sähe man [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) nicht als Spezialnorm, wäre auch das Verhältnis zu [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) fraglich und – konsequent fortgedacht - [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) nur in den Fällen von [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) von Bedeutung. Eine derartige Auffassung wird jedoch in Bezug auf [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) – soweit ersichtlich – (zu Recht) nirgends vertreten.

Ferner zählt [§ 107 EStG 1988](#) Mietzinsbeihilfen zu den außergewöhnlichen Belastungen i. S. d. [§ 34 EStG 1988](#), ohne dass bei Anwendung des [§ 107 EStG 1988](#) zusätzlich die Kriterien des [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) zu berücksichtigen wären.

Da [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) anlässlich des Einfügens des [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) keine Änderung erfahren hat, ist dieses nunmehr nach Ansicht der Berufungsbehörde jedenfalls gebotene Auslegungsergebnis auch für Zeiträume vor dem Jahr 2009 maßgebend.

Zwischenzeitig hat auch der UFS entschieden, dass es sich bei § 34 Abs. 8 um eine eigenständige Sondernorm gegenüber [§ 34 Abs. 1 ff EStG 1988](#) handelt, die lediglich auf das Fehlen einer „entsprechenden“ Ausbildungsmöglichkeit im Nahebereich des Wohnortes abstellt (UFS 15. 9. 2011, RV/0019-F/10; UFS 2. 1. 2012, RV/0454-F/10).

Die Abgabenbehörden haben daher nicht zu prüfen, ob den Bw. nach dem für ihn maßgebenden Zivilrecht eine Verpflichtung zur Finanzierung der weiteren Ausbildung seiner Söhne getroffen hat. Sehr wohl zu prüfen ist aber weiterhin neben der Entfernung vom Wohnort (und der unstrittigen Tatbestandsvoraussetzung eines „Kindes“), ob die jeweilige Ausbildung nicht einer im Nahebereich des Wohnortes angebotenen „entsprechend“ ist und es ob sich überhaupt um eine „Berufsausbildung“ handelt.

Dass Foča nicht im Nahebereich des Wohnortes gelegen ist, ist unstrittig. Auch eine allenfalls in Beograd mögliche Ausbildung zum Zahnarzt erfolgte – wie die Verfahren in Bezug auf die Ausbildung zum Sport-Physiotherapeuten in Beograd ergeben haben – nicht im Nahebereich des Wohnortes. Dass es eine noch näher gelegene Ausbildungsmöglichkeit gegeben hätte, wird vom Finanzamt nicht behauptet; dass die Ausbildung zum Zahnarzt eine Berufsausbildung ist, ist unstrittig. Daher stünde auch bei nicht gegebener Zwangsläufigkeit der weiteren Berufsausbildung für die dortige Ausbildung der Pauschbetrag zu.

Hingegen liegt C im Nahebereich des rund 5 – 6 km entfernten Familienwohnsitzes in B. Dass das Krankenhaus mit öffentlichen Verkehrsmitteln von B aus nicht innerhalb von einer Stunde erreicht werden könnte, ist derart unwahrscheinlich, dass der Bw. diesen Umstand unter Beweis stellen hätte müssen. Daher erfolgte die Berufsausbildung von Uroš von Jänner bis Mai 2008 nicht außerhalb des Nahebereichs des Wohnortes.

Der Berufung ist daher hinsichtlich des Jahres 2008 teilweise und hinsichtlich des Jahres 2009 zur Gänze Folge zu geben.

Für Uroš steht der Pauschbetrag im Jahr 2008 nur für drei Monate zu, für Nenad im Jahr 2008 für zwölf Monate. Im Jahr 2009 steht für beide Kinder der Pauschbetrag ganzjährig (der Pauschbetrag steht auch während der Schul- und Studienferien und auch für das Monat des

Beginns und der Beendigung der Ausbildung zu, vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 34 Anm. 76) zu.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 8. März 2012