

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch max Steuerberatung GmbH, Münzgrabenstraße 94, 8010 Graz gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 02.03.2012 bzw. 02.05.2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuerbescheide des Herrn Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt) für die Jahre 2007 und 2008 ergingen am 2. März 2012 auf Grund der elektronisch eingereichten Steuererklärungen ohne Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnorts. In der Begründung der Bescheide führt das Finanzamt aus, dass diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung gelten würden, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 erging vorerst auch am 2. März 2012 mit Berücksichtigung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, dieser Bescheid wurde in der Folge am 2. Mai 2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Sachbescheid am 2. Mai 2012 ohne Berücksichtigung der beantragten Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes erlassen. In der Begründung des neuen Bescheides führte das Finanzamt aus, dass die Ausbildung hinsichtlich der Kernfächer an einer Hauptschule der Ausbildung an der Skihauptschule in S. gleich zu setzen sei. Der Abschluss des Bildungsganges an beiden Schulen erfolge

durch den Hauptschulabschluss. Da sich im Einzugsgebiet des Wohnortes des Bf. eine entsprechende Hauptschule befinde, könne die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes nicht anerkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 2. April 2012 erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 mit der Begründung, dass es sich bei der besuchten Ausbildungsstätte um die Skihauptschule in S. handle und es keine vergleichbare Schulausbildung im Einzugsbereich (BGBl. Nr. 624/1995 – 80 km) gebe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, mit der Begründung, dass die Ausbildung hinsichtlich der Kernfächer an einer Hauptschule der Ausbildung an der Skihauptschule in S. gleich zu setzen sei. Der Abschluss des Bildungsganges an beiden Schulen erfolge durch den Hauptschulabschluss. Da sich im Einzugsgebiet des Wohnortes des Bf. eine entsprechende Hauptschule befinde, könne die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes nicht anerkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 21. Mai 2012 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. die Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erhob gleichzeitig die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes in S. 168 km vom Wohnort entfernt sei. Unter Kernfach verstehe man bei Wikipedia, dass Fach in der Bildungsinstitution Schule der Ausdruck für die thematische Gliederung dessen, was jeweils unter Bildung verstanden werde, sei. Ein Unterrichtsfach sei damit Artikulationselement des Lehrplans, die in der Verantwortlichkeit der jeweiligen Bildungspolitik unter Berücksichtigung der Traditionen und der jeweils aktuellen Diskussionen festgelegt werde. In den meisten Ländern werde zwischen Pflicht- und Wahlfächern, sowie Haupt- und Nebenfächern unterschieden. Hauptfächer bzw. Hauptgegenstände seien Fächer die als wichtiger als die anderen Fächer angesehen werden und deswegen mehr Unterrichtsstunden zur Verfügung haben. Neben Hauptfächern würden in manchen Bundesländern alle Fächer als sogenanntes Kernfach gekennzeichnet, in denen Schulaufgaben bzw. schriftliche „große Leistungsnachweise“ von den Schülern gefordert werden. Je nach Schulprofil könnten weitere Fächer Hauptfächer sein. zB naturwissenschaftlich-technische Fächer, weitere Fremdsprachen, wirtschaftliche oder musische Fächer“.

Demnach lege Wikipedia nicht fest, was genau ein „Kernfach“ sei, doch lasse sich herauslesen, dass es sich wohl um Fächer mit entsprechender Notwendigkeit und / oder Wichtigkeit – auch betreffend Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten – handle. Ziel der Skihauptschule S. sei die Ausbildung sporttalentierter und –interessierter Schüler im alpinen und nordischen Skilauf. Ermöglicht werde dies durch zielgerichtetes Training bei gleichzeitig bestmöglicher schulischer Förderung. Das Schuljahr werde dabei in drei Phasen eingeteilt mit unterschiedlichen Schwerpunkten:

1. Vorbereitungsphase mit Schwerpunkt Schule (September bis Dezember), vermehrter Schulbetrieb, aber auch Sport (Kondition und ca. 3 Wochen Skifahren)
2. Rennphase mit Schwerpunkt Sport (Jänner bis Mitte März) Schulunterricht finde in dieser Phase Montag, Mittwoch und Donnerstag statt. Sporttraining sei Dienstag, Mittwoch Vormittag und Freitag (Skitraining). Samstag und Sonntag würden Skirennen stattfinden.
3. Übergangsphase mit Schwerpunkt Schule (Mitte März bis Schulschluss) vermehrter Schulbetrieb (2 x ganztägig) und vielseitiger Sportunterricht (2-3 x pro Woche nachmittags, weiters 2 Skitage im Mai oder Juni).

Voraussetzung für die Aufnahme in die Skihauptschule S. sei die positive Erledigung der Aufnahmeprüfung in den Bereichen Skitechnik, Sportmotorik und Gesundheitszustand, sowie die Eignung für eine sportliche Ausbildung.

Dass an der Skihauptschule S. das Fach Skilauf Kernfach sei, stehe aus Sicht des Bf. außer Zweifel. Dass es im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Skihauptschule und daher Ausbildungsmöglichkeit für das entsprechende Talent des Sohnes gebe, sei bekannt.

Der Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohles besage, dass je grösser eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltspflichtigen sei, dem Kind auch eine besondere, auswärtige Ausbildung und Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren sein werde (siehe auch VwGH 11.5.1993, 91/14/0085). Es wird auch erwähnt, dass der Sohn in der Skirennensaison 2010/2011 und 2011/2012 im steirischen Nachwuchskader gefahren sei.

Das Finanzamt legte die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ab 1.1.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

In der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens teilte die steuerliche Vertretung des Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass der Sohn des Bf. ein ausgesprochen talentierter Skifahrer gewesen sei und er Skirennläufer habe werden wollen. Die Skiregion um S. biete genügend Pisten für entsprechende Trainingseinheiten. Der Sohn sei unmittelbar nach der Volksschule in die Skihauptschule S. gekommen und dies für die Eltern eine emotional sehr schwere Entscheidung gewesen sei, einen 10-jährigen an einem Ort zu wissen, der so weit weg liegt, dass eine tägliche Heimkehr ausgeschlossen war. Diese Entscheidung sei getroffen worden, da es der ausdrückliche Wunsch des Sohnes war, Skirennläufer zu werden und das vorhandene Talent sei von den Eltern richtig erkannt und von Lehrern und Trainern bestätigt worden. Dass solche Entscheidungen bei älteren Kindern emotional leichter zu treffen seien, liege auf der Hand. Bei einem Ortswechsel unmittelbar nach der Volksschule müssten einzigartige Gründe für eine bestimmte Schule vorliegen, das sei damals bei der Skihauptschule S. der Fall gewesen.

Eine Bestätigung über die Teilnahme im steirischen Nachwuchskader 2010/2011 und 2011/2012 wurde dem Schreiben beigelegt und ergänzt, dass der steirische

Nachwuchskader talentierte Rennläufer ausbilde mit dem Ziel, dass diesen eine Karriere als Skirennläufer zuteil werde.

Im Sommer 2010 sei der Sohn an den Venen erkrankt (Diagnose Purpura Schönlein-Henoch) und habe daher nicht am Sommertraining teilnehmen können. Dennoch sei er im folgenden Winter wieder im Nachwuchskader gefahren. Auf Grund einer Knieverletzung (Morbus Schlatter) habe er im Jahr 2011 nicht an der Aufnahmeprüfung an der weiterführenden Skihandelsschule teilnehmen können und habe sein Vorhaben Rennläufer zu werden aufgeben müssen.

Nach der Skihauptschule S. habe der Sohn das Sport-BORG M. in G. besucht, aber 2014 die Schule abgebrochen, derzeit absolviere er den Zivildienst und plane Ende 2015 die Ausbildung zum Skilehrer zu beginnen.

Der Wunsch des Sohnes Skirennläufer zu werden, habe sich durch eine Erkrankung und Verletzung nicht erfüllt, dies seien Ereignisse gewesen, die erst später eingetreten seien.

Nach telefonischer Aufforderung wurden von der steuerlichen Vertretung ein Arztbrief der Universitätsklinik für Kinder- und Jugendheilkunde G. vom 22.7.2010 und ein Ambulanzblatt vom 30.7.2010 mit der Diagnose Purpura Schönlein-Henoch, weiters ein Befundbericht des Priv. Doz. Dr. A.P, vom 8.3.2011 (Sportverbot für zumindest 6 Wochen, Skirennfahren bis zum Abschluss des Wachstums nicht zu empfehlen) und die Einberufung zur sportlichen Aufnahmeprüfung am 4., 5. und 6. April 2011 an der Skihandelsschule S. , vorgelegt.

Das Finanzamt führte in der Stellungnahme vom 20.5.2015 zu den Ergebnissen des Vorhalteverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht aus, dass der Beantwortung des Ergänzungsersuchens kein Nachweis zu entnehmen sei, ob die Ausbildung an der Skihauptschule S. eine (weitere) Berufsausbildung bzw. Zusatzqualifikation für eine Berufsausbildung beinhalte. Es könne somit nicht festgestellt werden, ob der Sohn mit diesem Abschluss eine zum grundsätzlichen Ausbildungsziel (Erreichen des Hauptschulabschlusses) zusätzliche Qualifikation erhalten habe.

Dafür spreche, dass laut Homepage (siehe <http://www.skihs-s.at/>) das Ziel des Ausbildungsprogrammes an der Skihauptschule S. die Ausbildung im alpinen und nordischen Skilauf ist. In diesem Zusammenhang werde ein modifiziertes Unterrichtsprogramm angeboten, welches sowohl die grundsätzlichen Bildungskennntnisse einbezieht und darüber hinaus gezielt auf die Förderung der sportlichen Kennntnisse in Bezug auf Ski abstellt. Diese Unterrichtsmethodik mit der speziellen Zielsetzung lässt vermuten, dass es sich bei der Ausbildung an der Skihauptschule S. um keine entsprechende bzw. gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit zu jener am Wohnort gelegenen öffentlichen Schule handelt.

Darüber hinaus bedürfe es auch für die Qualifikation für die Zugehörigkeit beim steirischen Ski Team Kader, dass gewisse sportliche Kriterien erfüllt werden. Auch im Hinblick auf die Einberufung zur sportlichen Aufnahmeprüfung an der Skihandelsschule S. (zu welcher der Sohn aufgrund nachgewiesener gesundheitlicher Gründe nicht antreten konnte), welche zweifellos die Voraussetzungen nach § 34 Abs. 8 EStG erfüllt, bestehe eindeutig

ein Zusammenhang zu den bei der Skihauptschule S. erlangten Kenntnissen in Bezug auf den Skisport.

Die Purpura Schönlein-Henoch (<http://de.wikipedia.org>) ist eine immunologisch vermittelte Entzündung der kleinen Blutgefäße unbekannter Ätiologie, die als Multisystemerkrankung bevorzugt Haut, Gelenke, Darm und Nieren betrifft. Sie tritt am häufigsten im Vorschul- und Schulalter nach einem vorausgehenden Atemwegsinfekt oder anderen Auslösern (z. B. Medikamenten) auf, beginnt akut und verläuft häufig in Form mehrerer Schübe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob im Einzugsbereich des Wohnortes des Bf. eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit für den Sohn bestand oder ob die Aufwendungen im Zsh. mit dem Besuch der Skihauptschule S. als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988 steuerlich zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 34 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für bestimmte Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

Nach § 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.

Nach der Rechtslage ab 2009 hängt der Anspruch auf den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 nur (mehr) von der dort normierten Voraussetzung des Fehlens einer entsprechenden Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Wohnortes ab und

nicht zusätzlich von einer allgemeinen Zwangsläufigkeit im Sinne einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht zur Finanzierung der auswärtigen Berufsausbildung des Kindes (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 36 zu § 34 Abs. 6 bis 9 mwN).

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 nicht zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich - unter Berücksichtigung der Talente des Kindes (vgl. VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058, VwGH 11.5.1993, 91/14/0085, betr. Besuch einer Schihandelsschule) - eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit - besteht (vgl. zB VwGH 24.5.2012, 2008/15/0169, betr. Studium der Rechtswissenschaften), wobei bei unterschiedlichen Lehrinhalten und demselben Ausbildungsabschluss auch die Gleichartigkeit verneint werden kann (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 7 zu § 34 Anh. II mwN).

Bei der Auslegung der Voraussetzung „entsprechende Ausbildungsmöglichkeit“ ist auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen (VwGH 22.5.13, 2009/13/0026). „Entsprechend“ ist nicht iSv „gleich“, sondern von „gleichwertig“ zu verstehen (VwGH 22.12.04, 2003/15/0058). Unterschiedliche Unterrichtsmethodik und spezielle Zielsetzungen reichen nicht aus (UFS 21.8.08, RV/0030-K/08 Rudolf-Steiner-Schule) (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 81).

Im Erkenntnis vom 22.11.2012, 2010/15/0069, hatte es der VwGH für zulässig angesehen, den Besuch einer Golf-Handelsakademie mit Rücksicht auf den Erwerb einer Zusatzqualifikation als eine vom Besuch einer allgemeinen HAK zu unterscheidende Ausbildungsmöglichkeit zu beurteilen. Diese Rechtsprechung wurde auf den Fall übertragen, dass eine Ausbildung zusätzlich zum Ausbildungsziel der Matura auf den Erwerb von Qualifikationen im Bereich des beruflich auszuübenden Spitzensports gerichtet ist (VwGH 25.7.13, 2011/15/0026 Volleyballakademie; zum Erwerb einer Zusatzausbildung zB als Lehrwart oder Sportlehrer siehe UFS 5.2.2013, RV/1576-W/10; LStR 875). (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 82).

Bei Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" ist auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abzustellen (vgl. etwa das VwGH-Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2003/15/0058). Die Judikatur verlangt im gegebenen Zusammenhang in den Fällen, in denen eine öffentliche Schule am Wohnort des Steuerpflichtigen besteht, besondere Gründe, die einen auswärtigen Schulbesuch als geboten erscheinen lassen. Solche besonderen Umstände wurden etwa im Erkenntnis vom 11.5.1993, 91/14/0085, betreffend die Aufwendungen für den Besuch einer Schihandelsschule dargetan. Im zitierten Erkenntnis 91/14/0085 kam der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, aus der Unterhaltspflicht des seinerzeitigen Beschwerdeführers habe sich auch die Verpflichtung ergeben, der Tochter, - insbesondere im Hinblick auf ihre entsprechende Begabung - den Besuch der (nicht im Einzugsgebiet

des Wohnortes gelegenen) Schihandelsschule in St. zu finanzieren (VwGH 30.1.2014, 2012/15/0037).

Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes liegen im hier zu beurteilenden Fall durch die spezifische skifahrerische Begleitausbildung in der Skihauptschule S. und der besonderen Begabung des Sohnes besondere Umstände für die auswärtige Berufsausbildung vor. Einerseits werden von der ggst. Skihauptschule im Vergleich zu einer "normalen" Hauptschule unterschiedliche Lerninhalte angeboten, welche sowohl die grundsätzlichen Bildungskenntnisse einbezieht und darüber hinaus gezielt auf die Förderung der sportlichen Kenntnisse in Bezug auf Skisport abstellt, und andererseits ist auf Grund der Zugehörigkeit des Sohnes zum steirischen Ski Team Kader davon auszugehen, dass eine sportliche Begabung seinerseits gegeben ist. Auch die Einberufung zur Aufnahmsprüfung an der Schihandelsschule deutet darauf hin, dass der Sohn des Bf. als Absolvent der Skihauptschule, im Allgemeinen die Voraussetzungen für eine Berufsausbildung im Bereich des Skisports erfüllt. Dass der Sohn des Bf. letztendlich die weitere Berufsausbildung zum Skirennläufer wegen der nachgewiesenen Erkrankung nicht weiter verfolgen konnte, ist bedauerlich, aber für die in Streit stehenden Jahre ohne Bedeutung, da es in steuerlicher Hinsicht auf die oben näher ausgeführten „besonderen Umstände“ ankommt und nicht auf die nachträglich hervor gekommenen Krankheiten, wodurch der Sohn seinen Plan, Skirennläufer zu werden, aufgeben musste.

Wird nämlich neben der Schulausbildung auch eine Berufsausbildung als Skirennläufer angestrebt, vermittelt bei entsprechender Begabung des Kindes der Besuch einer nicht im Nahebereich des Wohnortes befindlichen Schule in Kombination mit der Ausbildung im alpinen und nordischen Skilauf den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung, wenn nur außerhalb des Wohnortes eine Verbindung zwischen Schulunterricht und regelmäßigem Skitraining möglich ist (vgl. RV/2792-W/09-RS 1).

Der Pauschbetrag steht pro Monat der Berufsausbildung zu (ein angefangener Monat zählt voll). Er steht auch während der Schul- und Studienferien zu (LStR 878), nicht aber zwischen zwei Ausbildungsgängen, zB nach der Matura und vor der Aufnahme eines Studiums (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 83 mwN).

Insofern werden für die in Streit stehenden Jahre folgende Pauschbeträge iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt:

2007 (September – Dezember)	440 €
2008	1320 €
2009	1320 €

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis (einen Beschluss) des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 16. Juni 2015