

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Adresse_Bf., über die Beschwerde vom 29.8.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 26.8.2019, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO entsprechend der Beschwerdeverentscheidung vom 26.11.2019 abgeändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) u.a. die Anerkennung von Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter und seines Sohnes als außergewöhnliche Belastung mit dem Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (jeweils für 12 Monate).

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens setzte die belangte Behörde mit Bescheid vom 26.8.2019 die Einkommensteuer für das Jahr 2018 fest und versagte dabei die Berücksichtigung des für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes beantragten Pauschbetrages mit folgender Begründung:

"Ausbildungsstätten, die nicht mehr als 80 km vom Wohnort entfernt sind, gehören zum Einzugsbereich des Wohnortes, wenn die tägliche Hin- und Rückfahrt zum oder vom Studienort zumutbar ist."

Dem hielt der Bf. in seiner Beschwerde vom 29.8.2019 entgegen, laut Information des Bundesministeriums für Finanzen stehe der Pauschbetrag auch dann zu, wenn zwar die Entfernung unter 80 km liege, die Fahrzeit für die einfache Fahrtstrecke jedoch mehr als eine Stunde betrage. Aus dem Pendlerrechner ergebe sich folgende Fahrtdauer für die Strecke zwischen der Adresse des Familienwohnsitzes der Familie des Bf. in der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und der Adresse der Ausbildungsstätte des Sohnes (Schule-X) in der Stadtgemeinde Leoben:

Öffentliches Verkehrsmittel mit Park & Ride - Hinfahrt 06:31 bis 08:05 62,5 km 94 min

Öffentliches Verkehrsmittel mit Park & Ride - Rückfahrt 16:00 bis 17:22 62,5 km 82 min

In ihrer Beschwerdeentscheidung vom 26.11.2019 führte die belangte Behörde dazu auszugsweise wie folgt aus:

"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

[...]

Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1993, zeitlich noch zumutbar ist.

[...]

Sowohl nach der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, als auch nach den Verordnungen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 ist der Nachweis zulässig, dass trotz Nennung in einer Verordnung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt. Ist der jeweilige Ort bzw. die jeweilige Gemeinde in diesen Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 nicht ausdrücklich angeführt, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF,

dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Beim Wohnort Mürzzuschlag ist die Erreichung des Studienortes Leoben sowohl in der Hin- als auch in der Rückfahrt innerhalb einer Stunde möglich. Leoben liegt daher noch im Einzugsbereich des Wohnortes Mürzzuschlag.

Ihrer Beschwerde konnte daher nicht stattgegeben werden."

Darüber hinaus wurde der von der belangten Behörde in dem hier angefochtenen Bescheid vom 26.8.2019 als Sonderausgabe berücksichtigte Kirchenbeitrag in Höhe von 212,88 Euro in der Beschwerdevorentscheidung vom 26.11.2019 in Höhe von 206,72 Euro zum Sonderausgabenabzug zugelassen, wodurch sich die Abgabengutschrift von 1.045,00 Euro auf 1.043,00 Euro verminderte. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass es insoweit zu einer Berücksichtigung bei einer anderen Person gekommen sei. Dies blieb seitens des Bf. in der Folge unbeanstandet.

In seinem Vorlageantrag vom 29.11.2019, der sich nur gegen die Versagung des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 richtet, entgegnete der Bf. folgendes:

"Bei der Abweisung meiner Beschwerde wurden veraltete Entscheidungsgrundlagen herangezogen.

Die aktuelle, mit 1. September 2017 in Kraft getretene Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 StF: BGBl. II Nr. 103/2017 wurde dabei nicht berücksichtigt.

In dieser Verordnung wird unter § 2 und § 3 genau geregelt, wie bei der Berechnung der Wegzeit vorzugehen ist. Im Fall meines Sohnes ist lt. § 2 1. festgelegt, dass die Gehzeit zwischen dem Elternwohnsitz und der nächstgelegenen Haltestelle (Bahnhof) nicht zumutbar ist, weil der kürzeste Fußweg 2800 m, also mehr als 2000 m beträgt.

Bei der Berechnung der Wegzeit lt. § 2 1. ist daher die Fahrzeit (einschließlich allfälliger Umstiegszeiten) mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel zwischen der zum Elternwohnsitz nächstgelegenen Haltestelle (Haltestelle-X) und der maßgeblichen Haltestelle am Studienort heranzuziehen (Leoben Hauptbahnhof).

Lt. § 3 (1) erfolgt die Berechnung der Wegzeit automationsunterstützt unter Verwendung der von einem öffentlichen Verkehrsinformationssystem zur Verfügung gestellten Daten.

Bei der Ermittlung über <http://fahrplan.oebb.at> ergeben sich lt. Vorgabe für die Berechnung nach § 3 (4) die angeführten Wegzeiten.

Für die Hinfahrt:

Von: Haltestelle-X

Nach: Leoben Hbf

ab: 07:13; 01.10.2019

an: 08:18; 01.10.2019

Dauer: 1:05

Umstiege: 2

Verkehrsmittel: Bus 180, Fußweg, RJ 551, S 8

Für die Rückfahrt:

Von: Leoben Hbf

Nach: Haltestelle-X

ab: 17:41; 01.10.2019

an: 18:44; 01.10.2019

Dauer: 1:03

Umstiege: 2

Verkehrsmittel: S 8, RJ 757, Fußweg, Bus 180

[...]"

In der Folge legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In ihrem Vorlagebericht vom 5.12.2019 führte sie u.a. aus, die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. 624/1995 in der geltenden Fassung, nehme auf das Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. I 50/2016 Bezug. Daher sei bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Wegstrecke im Streitjahr auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. I 50/2016 heranzuziehen.

Die belangte Behörde ließ dem Bundesfinanzgericht anlässlich der Beschwerdevorlage einen die Zugstrecke Mürzzuschlag Bahnhof - Leoben Hauptbahnhof betreffenden ÖBB-Fahrplan vom 25.11.2019 zukommen. Diesem sei zu entnehmen, dass mehrere Zugverbindungen mit einer Fahrtdauer von weniger als einer Stunde bestanden hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Familienwohnsitz der Familie des Bf. liegt in der Stadtgemeinde Mürzzuschlag, die Wohnanschrift lautet Adresse_Bf..

Der Sohn des Bf. besuchte im Streitjahr die Schule-X in der Stadtgemeinde Leoben, die Anschrift lautet Adresse_Schule-X. Er war nicht in einem Internat untergebracht, sondern pendelte zwischen dem Familienwohnsitz und der Ausbildungsstätte täglich hin und retour.

Die Entfernung zwischen der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und der Stadtgemeinde Leoben liegt unter 80 km.

Zwischen dem Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und dem Hauptbahnhof der Stadtgemeinde Leoben standen im Streitjahr mehrere Zugverbindungen mit einer Fahrtdauer von weniger als einer Stunde zur Verfügung.

Dem das Streitjahr betreffenden ÖBB-Fahrplan sind auszugsweise u.a. folgende Zugverbindungen zu entnehmen:

Bahnhof Mürzzuschlag nach Hauptbahnhof Leoben (über die Umstiegsstelle Bahnhof Bruck an der Mur):

Abfahrt	Ankunft	Verkehrsmittel
6:21	7:20	S-Bahn S 9
6:47	7:46	S-Bahn S 8, S-Bahn S 9
7:30	8:18	Railjet 551, S-Bahn S 8

Hauptbahnhof Leoben nach Bahnhof Mürzzuschlag (über die Umstiegsstelle Bahnhof Bruck an der Mur):

Abfahrt	Ankunft	Verkehrsmittel
12:41	13:32	S-Bahn S 8, Railjet 78
14:41	15:32	S-Bahn S 8, Railjet 370
16:41	17:32	S-Bahn S 8, Railjet 372

Diese Zugverbindungen standen größtenteils nicht nur an Wochentagen, sondern auch an Samstagen zur Verfügung.

Die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz der Familie des Bf. in der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und dem Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag beträgt etwa 2,8 km. Diese Strecke kann mit einem Regionalbus (Linie 180) zurückgelegt werden. Die diesbezügliche Einstiegsstelle befindet sich in unmittelbarer Nähe zum Familienwohnsitz der Familie des Bf.

Unter Einbeziehung dieser Strecke ergibt sich eine Gesamtwegzeit zum Hauptbahnhof Leoben von mehr als einer Stunde.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellung, dass der Sohn des Bf. nicht in einem Internat untergebracht war, gründet sich darauf, dass eine Internatsunterbringung vom Bf. nicht behauptet wurde und der Bf. auf ausdrückliche Nachfrage der belangten Behörde (Vorhalt vom 1.8.2019) eine Internatsbestätigung nicht beigebracht hat.

Die festgestellten Abfahrts- und Ankunftszeiten betreffend die Zugverbindungen zwischen dem Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und dem Hauptbahnhof der Stadtgemeinde Leoben entstammen dem vom Bundesfinanzgericht bei den ÖBB eingeholten, das Streitjahr betreffenden Fahrplan. Dass zwischen diesen beiden Bahnhöfen mehrere Zugverbindungen mit einer Fahrtdauer von weniger als einer Stunde zur Verfügung standen, wird auch vom Bf. nicht bestritten. Der Bf. ließ der belangten Behörde im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 13.8.2019 einen aktenskundigen Routenplaner-Auszug zukommen, welcher die Gesamtstrecke vom Familienwohnsitz der Familie des Bf. in der Stadtgemeinde Mürzzuschlag zu der vom Sohn des Bf. besuchten Schule-X in der Stadtgemeinde Leoben abbildet. Die darin ausgewiesene, auf die Zugverbindung zwischen dem Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und dem Hauptbahnhof der Stadtgemeinde Leoben entfallende Fahrtdauer beträgt 59 Minuten (Abfahrtszeit: 06:47; Ankunftszeit: 07:46), somit weniger als eine Stunde.

Dass sich unter Einbeziehung der Strecke vom Familienwohnsitz der Familie des Bf. in der Stadtgemeinde Mürzzuschlag zum Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag eine Gesamtwegzeit zum Hauptbahnhof der Stadtgemeinde Leoben von mehr als einer Stunde ergibt, gründet sich auf einen aktenskundigen Routenplaner-Auszug, welchen der Bf. der belangten Behörde im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 13.8.2019 zukommen ließ, sowie auf die Ausführungen des Bf. im Vorlageantrag, und wurde dies von der belangten Behörde mit Schreiben vom 5.3.2020 ausdrücklich außer Streit gestellt.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt aktenskundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen des Bf.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I (Abänderung):

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.

Nach § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (in der Folge "Berufsausbildungs-VO"), [BGBl. 624/1995](#), liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Im vorliegenden Fall beträgt die Entfernung zwischen der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und der Stadtgemeinde Leoben weniger als 80 km.

Für diesen Fall ist § 2 Berufsausbildungs-VO heranzuziehen, der durch die Verordnung [BGBl. II 37/2018](#), ausgegeben am 8.3.2018, geändert wurde.

§ 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der bis zum 8.3.2018 geltenden Fassung [BGBl. II 449/2001](#) lautet wie folgt:

"(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

*(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den **Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305**, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des **§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305**, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer **Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305**, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar."*

[§ 26 Studienförderungsgesetz 1992](#), der die Gewährung der Höchststudienbeihilfe an Studierende regelt, wurde mit dem Bundesgesetz BGBl. I 54/2016 mit Wirksamkeit zum 1.9.2017 (vgl. § 78 Abs. 34 Studienförderungsgesetz 1992) grundlegend geändert.

Bis zu dieser mit 1.9.2017 in Kraft getretenen Änderung lauteten die Abs. 3 und 4 des § 26 Studienförderungsgesetz 1992 wie folgt:

"(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat die Bundesministerin oder der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.

(4) Die Bundesministerin oder der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichzusetzen sind."

Auf der Grundlage der Verordnungsermächtigung des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 wurden die Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 605/1993, BGBl. 608/1993, sowie BGBl. 609/1993, erlassen.

Auf der Grundlage der Verordnungsermächtigung des § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992 wurde die Verordnung über die nach dem Studienförderungsgesetz 1992 dem Studienort gleichzusetzenden Gemeinden, BGBl. 604/1993, erlassen.

Die Abs. 3 und 4 des § 26 Studienförderungsgesetz 1992 in der ab dem 1.9.2017 geltenden Fassung BGBl. I 54/2016 lauten wie folgt:

"(3) Als auswärtig gelten Studierende, wenn

- 1. der Wohnsitz der Eltern bzw. des Elternteils, mit dem der Studierende zuletzt in gemeinsamen Haushalt gelebt hat, so weit vom Studienort entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist, und*
- 2. sie aus Studiengründen einen Wohnsitz in einer Entfernung zum Studienort haben, von dem aus die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist.*

(4) Eine Wegzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar. Bei der Berechnung der Wegzeit ist auch der Weg zwischen dem Wohnsitz der Eltern und dem zu benutzenden öffentlichen Verkehrsmittel zu berücksichtigen. Die Ermittlung der Wegzeit erfolgt automationsunterstützt durch die Studienbeihilfenbehörde nach Maßgabe einer von der Bundesministerin oder vom Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft zu erlassenden Verordnung, in welcher nähere Bestimmungen zu den Kriterien und der Verfahrensweise für die Feststellung der Entfernung und der Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt zu treffen sind."

Auf der Grundlage der Verordnungsermächtigung des § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. I 54/2016 wurde die vom Bf. im Vorlageantrag zitierte Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. II 103/2017, mit Wirksamkeit zum 1.9.2017 erlassen.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Änderung des Studienförderungsgesetzes 1992, 1122 BlgNR 25. GP, 3, heißt es hiezu wie folgt:

"Die Höhe der Studienbeihilfe hängt unter anderem vom Wohnsitz der Studierenden und der Eltern der Studierenden ab: Studierende, deren Eltern soweit vom Studienort entfernt wohnen, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen Wohn- und Studienort nicht zumutbar ist, erhalten eine erhöhte Studienbeihilfe, wenn sie zum Zwecke des Studiums am Studienort (oder einer gleichgesetzten Gemeinde) einen Wohnsitz nehmen. Man spricht in diesem Fall von „auswärtigen“ Studierenden. Die Grenze für die Zumutbarkeit liegt gemäß § 26 Abs. 3 (in der derzeit geltenden Fassung [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: gemeint ist die Fassung vor BGBl. I 54/2016]) bei einer Stunde Fahrzeit unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels. Dabei wird nur die Fahrzeit zwischen dem Bahnhof am Wohnort und jenem am Studienort berücksichtigt. Von welchen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt noch zumutbar ist, wird durch Verordnung festgelegt. Ebenso sind im Verordnungsweg jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichgesetzt werden können.

Die derzeitige Regelung [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: gemeint ist die Fassung vor BGBl. I 54/2016] ist aus mehreren Gründen nicht zufriedenstellend:

[...]

Der zweite Änderungsbedarf betrifft die Frage der Feststellung der Zumutbarkeit des täglichen Pendelns. Nach der derzeit geltenden Regelung [Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: gemeint ist die Fassung vor BGBl. I 54/2016] erfolgt diese Feststellung bezogen auf Gemeinden. Auf der Grundlage einer von Sachverständigen erstellten Berechnung der Fahrzeiten zwischen Heimatgemeinde und Studienort sind in einer Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft jene Gemeinden festgelegt, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist. Diese statische Festlegung der sogenannten „zumutbaren Gemeinden“ im Verordnungsweg wird den dynamischen Verhältnissen nicht gerecht: Verkehrsverbindungen ändern sich laufend, neue Studienorte entstehen und selbst Gemeindegrenzen können sich ändern, wie jüngst im Zuge der Steirischen Gemeindestrukturereform. Die Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten entspricht daher im Lauf der Zeit nicht mehr den aktuellen tatsächlichen Gegebenheiten. Darüber hinaus benachteiligt die Regelung Studierende, die in einer Gemeinde sehr weit vom Gemeindezentrum bzw. der Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels entfernt wohnen, da

Wegzeiten zwischen dem elterlichen Wohnsitz und der Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels nicht berücksichtigt werden.

Mit der vorliegenden Änderung soll die Feststellung der Erreichbarkeit von Studienorten auf eine modernere, datenbankbasierte Basis gestellt werden, vergleichbar dem Modell des Pendlerrechners. Anders als beim Pendlerrechner soll die automationsunterstützte Abfrage aber nicht durch die Studierenden selbst, sondern durch die Studienbeihilfenbehörde erfolgen. Die Grenze der Zumutbarkeit wird mit einer Stunde pro Strecke beibehalten. Neu ist, dass auch Wegzeiten zwischen dem Wohnsitz der Eltern und der Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels berücksichtigt werden. Wegzeiten am Studienort werden hingegen nicht berücksichtigt, da dies auch bei Studierenden, die am Studienort wohnen, nicht der Fall ist. Die Kriterien und Verfahrensweise der Berechnung der Wegzeiten sollen in einer Verordnung näher ausgeführt werden."

Aufgrund des durch diese gesetzliche Änderung herbeigeführten Wegfalls der Verordnungsermächtigung in § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 sind die Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 605/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 249/2016), BGBl. 608/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 296/2001), sowie BGBl. 609/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 26/1998) mit 1.9.2017 außer Kraft getreten. Auch die Verordnung über die nach dem Studienförderungsgesetz 1992 dem Studienort gleichzusetzenden Gemeinden, BGBl. 604/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 257/2013), ist infolge des Wegfalls der diesbezüglichen Verordnungsermächtigung in § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992 mit 1.9.2017 außer Kraft getreten.

Durch die Verordnung BGBl. II 37/2018, ausgegeben am 8.3.2018, wurde § 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der bis dahin geltenden Fassung BGBl. II 449/2001 dahingehend geändert, dass nunmehr statisch auf § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der bis zum 31.8.2017 geltenden Fassung BGBl. I 50/2016 samt den bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestandenen Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten verwiesen wird.

§ 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 37/2018 ist gemäß [Art. 49 B-VG](#) i.V.m. § 11 Abs. 1 B-VG mangels spezieller Inkrafttretensregelung mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt, somit am 9.3.2018 in Kraft getreten.

Aufgrund der statischen Verweisteknik des § 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 37/2018 ist für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der bis zum 31.8.2017 geltenden Fassung BGBl. I 50/2016 samt den bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestandenen Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten heranzuziehen (vgl.

etwa auch *Peyerl* in *Jakom*, EStG, 19. Auflage, § 34 Tz 78; siehe auch BFG 9.7.2019, RV/7103499/2019).

Ziel des Verordnungsgebers war es, dass für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, die bisherige Rechtslage trotz der mit dem Bundesgesetz BGBl. I 54/2016 mit Wirksamkeit zum 1.9.2017 herbeigeführten Änderungen im Studienförderungsgesetz 1992 unverändert aufrecht bleibt (vgl. dazu *Kufner/Ruhdorfer*, RdW 2019, 43 [49]).

Wenn der Bf. daher vermeint, die belangte Behörde habe "veraltete Entscheidungsgrundlagen" herangezogen, so übersieht er, dass die mit dem Bundesgesetz BGBl. I 54/2016 mit Wirksamkeit zum 1.9.2017 herbeigeführten Änderungen in § 26 Studienförderungsgesetz 1992 (samt den Änderungen auf Verordnungsebene) für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, aufgrund der statischen Verweisteknik des § 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 37/2018 nicht zu berücksichtigen sind (ebenso BFG 9.7.2019, RV/7103499/2019).

Ab dem 9.3.2018 stellt sich die Rechtslage daher wie folgt dar:

§ 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der ab dem 9.3.2018 geltenden Fassung BGBl. II 37/2018 lautet:

"(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016, anzuwenden.

*(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den **Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016**, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des **§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016**, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer **Verordnung***

gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016, als nicht mehr zumutbar."

In diesen Bestimmungen wird statisch auf die "Grundsätze" des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der bis zum 31.8.2017 geltenden Fassung BGBl. I 50/2016 samt den bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestandenen Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten verwiesen.

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der bis zum 31.8.2017 geltenden Fassung BGBl. I 50/2016 lautet:

"Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat die Bundesministerin oder der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar."

Die dazu ergangene Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 605/1993 in der Fassung BGBl. II 249/2016 (letzte Fassung vor dem Außerkrafttreten), führt in ihrem § 6 Gemeinden an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Leoben zeitlich noch zumutbar ist. Die Stadtgemeinde Mürzzuschlag, in welcher sich der Familienwohnsitz der Familie des Bf. befindet, ist in dieser Aufzählung angeführt.

§ 2 Abs. 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 37/2018 lässt jedoch den Nachweis zu, *"dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt."*

Die Berücksichtigung von Wegstrecken innerhalb des Wohnortes kann dem § 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 37/2018 nicht entnommen werden.

Nachzuweisen ist, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114).

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der bis zum 31.8.2017 geltenden Fassung BGBl. I 50/2016 enthält die Regelung, dass eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keineswegs mehr zumutbar ist. Diese Bestimmung stellt nur auf die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort ab. Nicht einzurechnen sind daher nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114; VwGH 8.7.2009, [2007/15/0306](#); VwGH 26.1.2012, [2011/15/0168](#); VwGH 20.12.2016, [Ra 2014/15/0011](#)). Das günstigste öffentliche Verkehrsmittel zwischen dem Studienort und dem Wohnort ist die schnellstmögliche

Verbindung zwischen den Orten (vgl. etwa VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114). Die Erreichbarkeit der Abfahrstelle innerhalb der Gemeinde spielt demnach keine Rolle (VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0011).

Soweit der Beschwerdeführer daher die Auffassung vertritt, dass die Wegstrecke innerhalb des Wohnortes Berücksichtigung finden müsse, ist ihm nicht zu folgen.

Im vorliegenden Fall standen zwischen dem Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und dem Hauptbahnhof der Stadtgemeinde Leoben täglich mehrere Zugverbindungen mit einer Fahrtdauer von weniger als einer Stunde zur Verfügung.

Auf dem Boden dieser - ab dem 9.3.2018 geltenden - Rechtslage gilt die Ausbildungsstätte (Schule-X) in der Stadtgemeinde Leoben als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes (Stadtgemeinde Mürzzuschlag) gelegen.

Bis zum 8.3.2018 stellt sich die Rechtslage wie folgt dar:

Bis zum 8.3.2018 stand § 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 mit dem dynamischen Verweis auf die auf § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 gestützten Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten "in der jeweils geltenden Fassung" in Geltung.

Da die Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 605/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 249/2016), BGBl. 608/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 296/2001), sowie BGBl. 609/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 26/1998), aufgrund des Wegfalls der Verordnungsermächtigung in § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 mit 1.9.2017 außer Kraft getreten sind, geht der diesbezügliche dynamische Verweis des § 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 ab dem 1.9.2017 (bis zu der mit der Verordnung BGBl. II 37/2018 mit Wirksamkeit zum 9.3.2018 eingeführten statischen Verweisteknik) ins Leere.

Im vorliegenden Fall kann daher die Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 605/1993 (in der letztgültigen Fassung BGBl. II 249/2016), die in ihrem § 6 Gemeinden, darunter die Stadtgemeinde Mürzzuschlag, anführt, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Leoben zeitlich noch zumutbar ist, für die Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, für den Zeitraum 1.1. bis 8.3. des Streitjahres 2018 nicht herangezogen werden.

Allerdings ist auch die vom Bf. ins Treffen geführte, am 1.9.2017 in Kraft getretene Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. II 103/2017, derzufolge Wegstrecken innerhalb des Wohnortes unter bestimmten Voraussetzungen Berücksichtigung finden, im ertragsteuerlichen Kontext nicht anwendbar. Denn § 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 verweist weder auf diese Verordnung noch auf § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. I 54/2016, der die gesetzliche Grundlage dieser Verordnung bildet.

Hätte der steuerliche Verordnungsgeber die mit Wirksamkeit zum 1.9.2017 herbeigeführten Änderungen im Studienförderungsgesetz 1992 in das Ertragsteuerrecht übernehmen wollen, wäre es notwendig gewesen, den bisherigen Verweis des § 2 Berufsausbildungs-VO auf § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz (samt den dazu ergangenen Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten) durch einen Verweis auf § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992 (samt der vom Bf. zitierten Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten) zu ersetzen, was jedoch nicht geschehen ist. Ziel des steuerlichen Verordnungsgebers war es vielmehr, dass für die ertragsteuerliche Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte im Einzugsbereich des Wohnortes liegt, die bisherige Rechtslage trotz der mit dem Bundesgesetz BGBl. I 54/2016 mit Wirksamkeit zum 1.9.2017 herbeigeführten Änderungen im Studienförderungsgesetz 1992 unverändert aufrecht bleibt (vgl. dazu *Kufner/Ruhdorfer*, RdW 2019, 43 [49]). Die dafür notwendig gewordene Adaptierung des § 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 (Einführung eines statischen Verweises auf § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 in der bis zum 31.8.2017 geltenden Fassung BGBl. I 50/2016 samt den bis zu diesem Zeitpunkt in Geltung gestandenen Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten) wurde jedoch erst mit der Verordnung BGBl. II 37/2018 mit Wirksamkeit zum 9.3.2018 vorgenommen. Dies führt zu der (legistisch unbefriedigenden) Situation, dass der dynamische Verweis für den Zeitraum 1.9.2017 bis 8.3.2018 ins Leere geht.

Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob dem übrigen Wortlaut des § 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 die Berücksichtigung von Wegstrecken innerhalb des Wohnortes entnommen werden kann. Dies ist zu verneinen. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Diese Bestimmung spricht ausdrücklich von der Fahrzeit zwischen zwei Orten. Das günstigste öffentliche Verkehrsmittel zwischen dem Studienort und dem Wohnort ist die schnellstmögliche Verbindung zwischen den Orten (vgl. etwa VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114).

Somit finden Wegstrecken innerhalb des Wohnortes auch nach der im Zeitraum 1.9.2017 bis 8.3.2018 geltenden Rechtslage keine Berücksichtigung.

Im vorliegenden Fall standen zwischen dem Bahnhof der Stadtgemeinde Mürzzuschlag und dem Hauptbahnhof der Stadtgemeinde Leoben täglich mehrere Zugverbindungen mit einer Fahrtdauer von weniger als einer Stunde zur Verfügung.

Die Ausbildungsstätte (Schule-X) in der Stadtgemeinde Leoben gilt daher - auch nach der im Zeitraum 1.1. bis 8.3. des Streitjahres 2018 geltenden Rechtslage - als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes (Stadtgemeinde Mürzzuschlag) gelegen.

Dem Bf. steht daher der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für das gesamte Streitjahr nicht zu.

Darüber hinaus war der hier angefochtene Bescheid vom 26.8.2019 entsprechend der Beschwerdeentscheidung vom 26.11.2019, in welcher der Sonderausgabenabzug im Hinblick auf den Kirchenbeitrag geringfügig gekürzt wurde, abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis 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.

Die Verweistchnik des § 2 Abs. 1 und 2 Berufsausbildungs-VO in der Fassung BGBl. II 449/2001 sowie BGBl. II 37/2018 und die damit zusammenhängenden Rechtsfolgen ergeben sich aus dem Wortlaut der betreffenden Bestimmungen. Im übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 4. Mai 2020

