

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1Straße in Marktgemeinde 1***, über die Beschwerde vom 10. Juli 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Juli 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***Bf1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) beantragte im Rahmen seiner am 7.3.2024 im Wege von Finanzonline eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2023 das Pauschale für die auswärtige Berufsausbildung seiner beiden Töchter in 4020 und 4040 Linz, Österreich, als außergewöhnliche Belastungen für jeweils 12 Monate.

Mit Bescheid vom 9.7.2024 (BFG-Akt OZ 1) setzte das Finanzamt Österreich die Einkommensteuer 2023 fest. Dabei erkannte es die Aufwendungen für die Berufsausbildung der beiden Kinder außerhalb des Wohnortes nicht an. Begründend wurde angeführt, dass Ausbildungsstätten, die nicht mehr als 80 km vom Wohnort entfernt sind, zum Einzugsbereich des Wohnortes gehörten, wenn die täglich Hin- und Rückfahrt zum oder vom Studienort zumutbar ist.

In seiner fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 10.7.2024 gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 (BFG-Akt OZ 2) bringt der Bf. vor, dass die Strecke zu den jeweiligen Studienorten der beiden Töchter zwar kürzer als 80 km sei, dafür aber länger als eine Stunde mit den öffentlichen Verkehrsmitteln aufgewendet werden müsse. Der Bf. habe

zwei Mal (einmal vor der ersten Antragstellung, einmal nach Zustellung des Bescheides) telefonisch beim Finanzamt nachgefragt, woraufhin ihm beide Male gesagt worden sei, dass der Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung unabhängig von der tatsächlichen Entfernung zustehe, wenn die Kinder länger als eine Stunde für die Strecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln benötigen. Aufgrund der schlechten Busverbindung seien beide Töchter oft pro Strecke sogar bis zu drei Stunden unterwegs. Ergänzend dazu übermittelt der Bf. Screenshots der elektronischen Fahrplanauskünfte der öffentlichen Verkehrsmittel mit dem Datum 10.7.2024, für die Wegstrecke vom ***Bahnhof Marktgemeinde 1*** bis Kaplanhofstraße 40, 4020 Linz, und retour (Ausbildungsstätte von Tochter B; BFG-Akt OZ 3 und 4): Die Hinfahrt zur Ausbildungsstätte weist im kürzesten Fall eine Wegzeit von 80 Minuten auf, die Rückfahrt eine von 85 Minuten.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 11.7.2024 (BFG-Akt OZ 5) wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führt das Finanzamt Österreich wie folgt aus: *„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 idF BGBl. I Nr. 50/2016 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 idF BGBl. I Nr. 50/2016 Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 idF BGBl. I Nr. 50/2016 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). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Daraus folgt: Wenn an einem beliebigen Tag um eine beliebige Uhrzeit ein Verkehrsmittel für Fahrten zwischen ***Marktgemeinde 1*** und Linz zur Verfügung steht, dass [sic!] die Strecke in weniger als einer Stunde bewältigt, steht der Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes nicht zu.“*

In einem am 18.7.2024 im Wege von Finanzonline eingebrachten Schreiben (BFG-Akt OZ 6 und 7) führt der Bf. aus, dass er bei der Studienbeihilfenstelle in Linz die Auskunft bekommen habe, dass für die Ermittlung, ob man als auswärtig studierend gilt, bei der Wegstrecke der Fußweg vom Wohnsitz zum öffentlichen Verkehrsmittel und auch die Wartezeit zwischen den Verkehrsmitteln dazuzähle (laut Studienbeihilfenstelle werde immer eine Zeit zwischen 07:00 und 09:00 Uhr, sowie von 17:00 bis 19:00 Uhr für die Berechnung angenommen). Auch gemäß

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 idF BGBl. I Nr. 50/2016 zähle der Weg zwischen Wohnsitz und öffentlichen Verkehrsmittel zur Wegstrecke dazu. Unter Berücksichtigung dieser Punkte käme der Bf. auf eine Zeit von mindestens einer Stunde, selbst wenn die Wegstrecke beim Bahnhof Linz beendet würde. Dieses Schreiben wurde von der belangten Behörde als Vorlageantrag gedeutet und die Beschwerde vom 10.7.2024 dem Bundesfinanzgericht samt des vom Bf. eingereichten Formulars L1 (BFG-Akt Oz 8) sowie jeweils ein Screenshot der beiden elektronischen Fahrplanauskünfte von Linz/Donau Hbf bis zum ***Bahnhof Marktgemeinde 1*** und retour (Wegzeit jeweils weniger als einer Stunde; BFG-Akt Oz 9 und 10) zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht vom 29.11.2024 (BFG-Akt OZ 11) verweist das Finanzamt Österreich auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und führt darüber hinaus wie folgt aus: „*Da die Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz idF BGBl. I Nr. 50/2016 Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 idF BGBl. I Nr. 50/2016 anzuwenden. Daraus ergibt sich, dass zwar die Verordnung, BGBl. Nr. 605/1993, mit dem Wegfall der gesetzlichen Grundlage (vgl. die Änderung des § 26 Abs. 3 StudFG 1992 durch das BGBl. I Nr. 54/2016) mit 31. August 2017 außer Kraft getreten ist; da aber in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes statisch auf die Fassung vor dieser Änderung verwiesen wird ("in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016"), ist diese Verordnung, BGBl. Nr. 605/1993, weiterhin (somit auch für das hier maßgebliche Streitjahr 2023) zur steuerlichen Beurteilung des Einzugsbereiches heranzuziehen (vgl. auch Jakom/Peyerl, EStG, 2021, § 34 Rz 78). Die Zumutbarkeit ist demnach jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Studienort 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, VwGH v. 26.1.2012, 2011/15/0168). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Nach der Verordnung betr. Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 Kundmachungsorgan, BGBl.Nr. 605/1993, ist von der ***Stadtgemeinde 1*** die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Linz zeitlich noch zumutbar. Bei Nachweis durch den Abgabepflichtigen, dass die Fahrtzeit von einer Stunde überschritten wird, gilt die tägliche Fahrt trotz Nennung der Gemeinde in der Verordnung als nicht zumutbar. Aus den Fahrplänen ist ersichtlich, dass die Fahrtzeit vom Wohnort in der Gemeinde ***Marktgemeinde 1*** zum Studienort in Linz unter einer Stunde liegt. Beispielsweise geht daraus hervor, dass der Studienort Linz bei einer Abfahrt am Wohnort in ***Marktgemeinde 1*** um 06.12 um 06.56 und die Wohngemeinde bei einer Rückfahrt um 16.00 Uhr um 16.54 Uhr innerhalb einer Stunde erreichbar sind. Da die Wegzeiten*

für die Hinfahrt zum Studienort und die Rückkehr vom Studienort iSd § 34 Abs. 8 EStG iVm. § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz noch zumutbar sind, steht laut Rechtsansicht der Behörde dem Beschwerdeführer der geltend gemachte Pauschbetrag nicht zu.“

Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Familienwohnsitz des Bf. liegt im Bezirk Wels-Land; die Wohnanschrift lautet ***Bf1Straße in Marktgemeinde 1***.

Der Bf. hat zwei Töchter. Beide Töchter hatten im Streitjahr ihren Hauptwohnsitz an der Wohnanschrift des Bf.; Nebenwohnsitze bestanden im Streitjahr nicht.

Tochter A besuchte im Streitjahr die Johannes Kepler Universität Linz und inskribierte im Jahr 2022 die Studienrichtung technische Physik (Bachelor). Die Johannes Kepler Universität Linz trägt die allgemeine Anschrift Altenberger Straße 69, 4040 Linz.

Tochter B besuchte im Streitjahr die Pädagogische Hochschule Linz und inskribierte im Jahr 2021 das Bachelorstudium Lehramt. Die Pädagogische Hochschule Linz trägt die allgemeine Anschrift Kaplanhofstraße 40, 4020 Linz.

Die Entfernung zwischen dem Wohnort und den jeweiligen Ausbildungsstätten der beiden Töchter in Linz liegt unter 80 km.

Zwischen dem Wohnort und der Ausbildungsstätten der beiden Töchter in Linz stehen verschiedene Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln des Oberösterreichischen Verkehrsverbundes, der Österreichischen Bundesbahnen sowie der Linz Linien für die Fortbewegung im Stadtgebiet Linz zur Verfügung.

Die Wegzeit von der ersten Einstiegsmöglichkeit am Wohnort bis zur ersten Ausstiegsmöglichkeit am Studienort Linz und retour mit öffentlichen Verkehrsmitteln beträgt einschließlich Wartezeiten und Fußwege für Umstiege außerhalb vom Wohn- und Studienort für beide Töchter im kürzesten Fall jeweils weniger als eine Stunde. Derartige Verbindungen bestehen von Montag bis Freitag mehrmals täglich. Samstags beträgt die Wegzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort über eine Stunde, retour im kürzesten Fall weniger als eine Stunde; sonntags besteht in beiden Richtungen keine Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass die beiden Töchter des Bf. im Streitjahr ihren Hauptwohnsitz an derselben Adresse wie der Bf. hatten, ergibt sich aus der Abfrage des Zentralen Melderegisters vom 4.3.2025 durch das Gericht (BFG-Akt OZ 17). Dass der Hauptwohnsitz auch dem tatsächlichen Wohnort entsprach, ist unstrittig.

Die Feststellung, dass Tochter A des Bf. im Jahr 2022 die Studienrichtung technische Physik (Bachelor) an der Johannes Kepler Universität Linz und Tochter B im Jahr 2021 das Bachelorstudium Lehramt an der Pädagogischen Hochschule Linz inskribierte, ergibt sich aus einer Abfrage der elektronischen Daten der Finanzverwaltung durch das Gericht vom 28.2.2025 (vgl. BFG-Akt OZ 16).

Dass die Ausbildungsstätten durch die beiden Töchter auch an Wochenenden aufgesucht werden mussten, wurde vom Bf. nicht vorgebracht. Der Bf. selbst legte seiner Beschwerde zudem Screenshots der elektronischen Fahrplanauskunft für die Strecke vom Wohnort zum Studienort der beiden Töchter und retour an einem Wochentag (Mittwoch) zugrunde (BFG-Akt OZ 3 und 4). Von einer obligatorischen Anwesenheit an den Ausbildungsstätten auch an den Wochenenden (ohne die Möglichkeit gleichartige Lehrveranstaltungen von Montag bis Freitag zu besuchen) war daher nicht auszugehen.

Dass die Entfernung zwischen dem Wohnort der beiden Töchter des Bf. und den jeweiligen Ausbildungsstätten weniger als 80 km beträgt, ergibt sich aus dem Routenplaner Google Maps (BFG-Akt OZ 14).

Das Bestehen von Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen dem Wohnort und dem Studienort der beiden Töchter und die Fahrtdauer für diese Strecke im kürzesten Fall ergeben sich aus den Screenshots der elektronischen Fahrplanauskunft, die das Finanzamt Österreich dem Gericht mit dem Akt übermittelt hat (BFG-Akt 9 und 10), sowie aus Internetrecherchen des Gerichts auf der Website der „ÖBB“ vom 10.3.2025 (BFG-Akt OZ 15). Die Fahrtdauer an Samstagen und die Feststellung, dass an Sonntagen keine öffentliche Verkehrsverbindung vom Wohnort zum Studienort und retour besteht, ergeben sich ebenso aus Internetrecherchen des Gerichts auf der Website der „ÖBB“ vom 25.3.2025.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Eingangs wird festgehalten, dass das vom Finanzamt Österreich als Vorlageantrag gedeutete Schreiben des Bf. vom 18.7.2024 auch vom Bundesfinanzgericht als Vorlageantrag gedeutet wird.

Strittig ist, ob der Studienort Linz der beiden Töchter des Bf. im Streitjahr innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnorts im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung in Verbindung mit § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 37/2018, lag und den Töchtern damit – unter Anwendung der Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016 – die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort im Streitjahr zeitlich zumutbar war.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung 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.

Als „Wohnort“ gilt jene Ortsgemeinde, in der sich der Familienwohnsitz befindet (das ist der Ort, an dem der Unterhaltsberechtigte die Möglichkeit hat, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung teilzunehmen (vgl. VwGH 31.5.2000, 2000/13/0075; UFS 5.2.2009, RV/1843-W/08; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Tz 77; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 34 Rz 68 (Stand 1.1.2024, rdb.at)). Fest steht, dass beide Töchter des Bf. im Streitjahr ihren tatsächlichen Wohnort am Familienwohnsitz in ***Marktgemeinde 1*** hatten.

Unter dem Einzugsbereich (des Wohnorts) ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich noch als zumutbar anzusehen ist (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0196; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Tz 77).

Zur Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes liegt (2. Halbsatz des § 34 Abs. 8 EStG 1988), ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 37/2018, (in der Folge: VO BMF/auswärtige Berufsausbildung) ergangen. Diese lautet auszugsweise:

§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2 (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.

§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden.

Mit BGBl. II Nr. 37/2018 wurde § 2 der zitierten Verordnung dahingehend geändert, dass sämtliche Verweise auf "§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305" durch den Verweis auf § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 „in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016“ ersetzt wurden.

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 (in der Folge: StudFG), BGBl. Nr. 305/1992 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 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.*

Aufgrund dieser Verordnungsermächtigung wurde u.a. die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem StudFG, BGBl. Nr. 605/1993 (in der Folge: VO BMWF/Erreichbarkeit von Studienorten) erlassen. Der in § 2 Abs. 2 der VO BMF/auswärtige Berufsausbildung enthaltene Verweis auf Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 StudFG umfasst u. a. diese Verordnung.

§ 26 StudFG wurde mit BGBl. I Nr. 54/2016 geändert. Die Verordnungsermächtigung befindet sich seither nicht mehr in § 26 Abs. 3, sondern in § 26 Abs. 4 StudFG. Die Verordnungen, die gemäß § 26 Abs. 3 StudFG vor der Änderung erlassen wurden, sind folglich mit 31.08.2017 außer Kraft getreten. Da in der VO BMF/auswärtige Berufsausbildung aber statisch auf die Fassung des § 26 StudFG vor dieser Änderung verwiesen wird („in der Fassung BGBl. I Nr. 50/2016“), ist die Verordnung BMWF/Erreichbarkeit von Studienorten weiterhin zur steuerlichen Beurteilung des Einzugsbereiches heranzuziehen.

Diese Verordnung führt jene Gemeinden an, von denen die täglich Hin- und Rückfahrt zum und vom jeweiligen Studienort zeitlich noch zumutbar ist. Für den Studienort Linz ist ***Marktgemeinde 1*** in der Verordnung nicht angeführt (vgl. § 5 der VO BMWF/Erreichbarkeit von Studienorten), sodass § 2 Abs. 2 der VO BMF/auswärtige Berufsausbildung im gegenständlichen Fall keine Anwendung findet, sondern § 2 Abs. 1 leg. cit. anzuwenden ist, wonach Ausbildungsstätten dann nicht innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes gelegen sind, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels jeweils mehr als eine Stunde beträgt (vgl. VwGH 26.1.2012, 2011/15/0168; BFG 5.2.2020, RV/2100439/2018; BFG 29.7.14, RV/7101933/2014; *Peyerl/Jakom* EStG, 2024, § 34 Rz 78). Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des StudFG anzuwenden.

Durch den Verweis in § 2 Abs. 1 VO BMF/auswärtige Berufsausbildung auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 StudFG ist nur die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort für die Beurteilung, ob die Fahrzeit mehr oder weniger als eine Stunde beträgt, erheblich. Dabei ist auf die Benützung des günstigsten Verkehrsmittels, dh der schnellstmöglichen Verbindung während des Tages, abzustellen (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0104; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114). Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimat- und Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts sind nicht zu berücksichtigen, wohl aber allfällige Wartezeiten bei Umsteigevorgängen (einschließlich der dafür benötigten Fußwege) außerhalb des Heimat- und Studienorts (vgl. VwGH 26.1.2012, 2011/15/0168; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114; BFG 4.5.2020, RV/2101318/2019; BFG 9.7.2019, RV/7103499/2019; *Fuchs/Unger in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar⁵⁴ (2013) § 34 Anhang II Rz 7; *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 34 Rz 70/1 (Stand 1.1.2024, rdb.at); *Jakom/Peyerl*, EStG, 2024, § 34 Rz 79). Dabei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw. beendet wird (vgl. *Jakom/Peyerl*, EStG, 2024, § 34 Rz 79). Die Erreichbarkeit der Abfahrtstelle innerhalb der Gemeinde spielt keine Rolle (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0114). Ebenso wenig wird auf individuelle Unterrichtszeiten Rücksicht genommen; es kommt folglich nicht auf die konkrete Lagerung der vom Auszubildenden im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen an (vgl. VwGH 8.7.2009, 2007/15/0306 betr. die Unerheblichkeit der zeitlichen Lagerung konkret besuchter Lehrveranstaltungen in den Abendstunden und der damit im Einzelfall verbundenen Unmöglichkeit einer Rückkehr mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zum Wohnort). Die Zumutbarkeit einer täglichen Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort ist gegeben, wenn an jedem Tag, an dem die Ausbildungsstätte aufgesucht werden muss, eine Verkehrsverbindung mit einer Fahrdauer von höchstens einer Stunde je Fahrtrichtung besteht (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0104; VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0011; VwGH 8.7.2009, 2007/15/0306).

Der vom Bf. im Vorlageantrag dargelegten Argumentation, wonach gemäß § 26 Abs. 3 StudFG idF BGBl. I Nr. 50/2016 der Weg zwischen Wohnsitz und öffentlichem Verkehrsmittel zur Wegzeit hinzuzuzählen sei, kann nicht gefolgt werden, weil § 26 Abs. 3 StudFG idF BGBl. I Nr. 50/2016 wie folgt 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.* Erst durch eine Änderung des StudFG mit BGBl. I Nr. 54/2016 wurden § 26 Absatz 2 und 3 geändert und ein neuer Abs. 4 angefügt, wonach bei der Berechnung der Wegzeit auch der Weg zwischen dem Wohnsitz der Eltern und dem zu benutzenden öffentlichen Verkehrsmittel zu berücksichtigen ist. Aufgrund des (statischen) Verweises der VO BMF/auswärtige Berufsausbildung auf § 26 Abs. 3 StudFG idF BGBl. I Nr. 50/2016 gelangt § 26 Abs. 4 StudFG idF BGBl. I Nr. 54/2016 im gegenständlichen Fall aber nicht zur Anwendung.

Ebenso wenig kann dem Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag, dass immer eine Zeit zwischen 07:00 und 09:00 Uhr, sowie von 17:00 bis 19:00 Uhr für die Berechnung angenommen werden müsse, gefolgt werden: Die entsprechende Bestimmung ist in § 3 Abs. 4 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. II Nr. 103/2017, enthalten, die „aufgrund der §§ 26 Abs. 4 und 76 Abs. 2 Studienförderungsgesetz 1992“ ergangen ist. § 26 Abs. 4 (und § 76 Abs. 2) StudFG finden in der vorliegenden Sache aber - wie im vorstehenden Absatz ausgeführt - keine Anwendung (vgl. BFG 30.6.2021, RV/7101205/2020).

Aus den genannten Gründen folgt, dass die Wegzeit für beide Töchter vom ***Bahnhof Marktgemeinde 1*** bis zum Hauptbahnhof Linz/Donau zu berechnen ist. Der Fußweg vom Familienwohnsitz zum ***Bahnhof Marktgemeinde 1*** ist entgegen der Ansicht des Bf. nicht zur Mindestwegzeit hinzuzurechnen (dies gilt auch für die Wegzeit am Studienort Linz, dh ab dem Hauptbahnhof Linz/Donau bis zur jeweiligen Ausbildungsstätte), sodass die Mindestwegzeit - wie dem festgestellten Sachverhalt zu entnehmen ist - vom Wohnort zum Studienort und umgekehrt sowohl Tochter A als auch Tochter B betreffend im kürzesten Fall jeweils weniger als eine Stunde beträgt. Der Ausbildungsort der beiden Töchter des Bf. gilt daher gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in der für den Streitfall maßgebenden Fassung in Verbindung mit § 2 Abs. 1 VO BMF/auswärtige Berufsausbildung als innerhalb des Einzugsbereichs der Wohngemeinde des Bf. gelegen; in Anwendung der Grundsätze des § 26 Abs. 3 StudFG 1992, BGBl. Nr. 305 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 50/2016, war die tägliche Hin- und Rückfahrt im Streitjahr zeitlich zumutbar.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen verwaltungsrechtlichen Rechtsprechung; darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 25. März 2025