



GZ. RV/3468-W/07,
GZ. RV/2275-W/08,
GZ. RV/1960-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch EWT Wirtschaftstreuhand GmbH, 7000 Eisenstadt, Haydngasse 40/2, gegen 1. den Bescheid vom 30. Oktober 2007, wonach der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 14. Juni 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben wird, 2. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 30. Oktober 2007, 3. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 10. Juni 2008 sowie 4. den Vorauszahlungsbescheid 2008, womit die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre festgesetzt werden, vom 10. Juni 2008, sämtliche Bescheide erlassen durch das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Amtsdirektorin Eva Hoffmann, wie folgt entschieden:

1.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 30. Oktober 2007, wonach der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 14. Juni 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben wird, wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

Hierdurch gehört der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 14. Juni 2007 wieder dem Rechtsbestand an.

2.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 30. Oktober 2007 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 30. Oktober 2007 ist der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom gleichen Tag aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

3.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 10. Juni 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

4.

Die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid 2008, womit die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2008 und Folgejahre festgesetzt werden, vom 10. Juni 2008, wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 unter anderem den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Für das Jahr 2006 erging zunächst mit ein mit 14. Juni 2007 datierter Einkommensteuerbescheid, in welchem erklärungsgemäß ein Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung von Kindern von 1.650 € sowie neben dem Freibetrag wegen Behinderung eines Kindes (363 €) auch – gekürzt um den Selbstbehalt (9.445,77 €) – außergewöhnliche Belastungen von (vor Kürzung) 12.745,86 € berücksichtigt wurden.

Mit Vorhalt vom 20. September 2007 wurde der Bw. vom Finanzamt im Zuge einer Nachbescheidkontrolle um Vorlage von Aufstellungen und Belegen betreffend die außergewöhnlichen Belastungen ersucht.

Diesem Ersuchen kam der Bw. am 25. Oktober 2007 nach. Die außergewöhnlichen Belastungen wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

Ausbildungskosten für M.:

S.-Institut in Wien	11.1.2006	200,00
	19.1.2006	2.350,00

	18.5.2006	<u>5.850,00</u>
		8.400,00
Fahrtkosten (47 Wochen, 2x/Woche, Eisenstadt-Wien-Eisenstadt á 15 Euro: 47 . 30		1.410,00
Tagesgebühr (8,20) 2x/Woche/47 Wochen 47 . 16,40		770,50
		<u>10.580,80</u>

Ausbildungskosten für C.:

Studiengebühr		415,06
Fahrtkosten für 12 Wochen (Okt – Dez 06, 15 €/Wo)		180,00
Monatskarte für Straßenbahn, 3 x 45 €		135,00
Studentenheim (Dez 2006, 30 € Bearbeitungsgebühr, 25 € Pauschale, 210 € Heim)		235,00
Ausgaben für Skripten, Unterrichtsmittel (zB Karton, Kleber, etc. pauschal)		150,00
Ausbildungskosten Th. – Schulgeld 105 €/Monat, Jänner bis Juni 2006		<u>630,00</u>
		<u>1.745,06</u>

Ausbildungskosten für L.:

Schulgeld 105 €/Monat September bis Dezember 2006		<u>420,00</u>
---	--	----------------------

Gesamt:

		<u>12.745,86</u>
--	--	-------------------------

Aus den beige-schlossenen Belegkopien ergibt sich, dass C. das Bachelorstudium Architektur an der Technischen Universität begonnen und Markus einen Kurs Creative Media Programm am S. Technology Institute, beide in Wien, absolviert hat.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2007 hob das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 14. Juni 2007 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, in welchem die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes in Höhe von 3.144 € sowie die nachgewiesenen Kosten wegen der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 420 €, nicht aber die Pauschbeträge für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, berücksichtigt wurden.

Der Aufhebungsbescheid wurde wie folgt begründet:

„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Im Einkommensteuerbescheid verwies das Finanzamt begründend darauf, dass Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes nur mit dem Pauschbetrag von 110 € je Studienmonat – nicht aber unter Ansatz tatsächlicher höherer Aufwendungen – berücksichtigt werden könnten.

„Die Studienkosten stehen allerdings nur dann zu, wenn die Ausbildungsstätte vom Familienwohnsitz mehr als 80 km entfernt ist und die tägliche Hin- und Rückfahrt (länger als 1 Stunde) nicht zumutbar ist. Da die Entfernung Eisenstadt – Wien weniger als 80 km beträgt und die Fahrzeit unter einer Stunde liegt, stehen die Studienkosten nicht zu. Das Schulgeld für L. wurde berücksichtigt.“

Mit Schreiben vom 29. November 2007 erhob der Bw. gegen beide Bescheide Berufung.

„1. Der Pauschbetrag von Euro 110,-- pro Studienmonat (für M. für die Monate Jänner bis Dezember 2006 und für C. für die Monate Oktober bis Dezember 2006) wird aus dem Grunde des § 34 Abs. 8 EStG 1988 beantragt und ist aus folgenden Gründen zuzuerkennen:

2. Gemäß § 2 Abs. 1 der VO des BMF betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes beträgt die Fahrzeit im vorliegenden Fall bei Verwendung des günstigsten Verkehrsmittels mehr als eine Stunde.

Beweis: beiliegend vorgelegte Fahrpläne.

Nach § 2 Abs. 1 letzter Satz dieser VO sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Gemäß § 26 Abs. 3 letzter Satz dieses Gesetzes ist eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keinesfalls mehr zumutbar.

Aus den Fahrplanzeiten ergibt sich eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde. Im angefochtenen Bescheid fehlten jegliche Feststellungen zu den Fahrzeiten, was den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Selbst wenn man Fahrzeiten von knapp weniger als einer Stunde unterstellte, bleibt noch unberücksichtigt, dass zusätzlich die Benutzung von U-Bahn und/oder Straßenbahnen erforderlich ist, um die Ausbildungsstätte zu erreichen. Diese Fahrzeit ist jedenfalls zur Gesamtfahrzeit hinzuzurechnen, sodass im Ergebnis stets mehr als eine Stunde Fahrzeit herauskommt.

3. Gerade bei Großstädten wie Wien darf die innerhalb von Wien erforderliche Fahrzeit nicht unberücksichtigt bleiben, da ja ohne Fortsetzung der Fahrt zur Ausbildungsstätte mit

öffentlichen Verkehrsmitteln der innerstädtische Transfer und die dadurch anfallende zusätzliche Fahrzeit unberücksichtigt bliebe und sind letztlich zu einer Berechnung der Fahrzeit von Ortstafel zu Ortstafel führte.

Es ist daher die innerstädtisch am Ausbildungsort Wien erforderliche Fahrzeit einzubeziehen, unabhängig vom jeweils verwendeten öffentlichen Verkehrsmittel. Vorauszusetzen ist nur, dass es sich um das günstigste öffentliche Verkehrsmittel handelt und seine Verwendung erforderlich ist um den Weg zwischen Wohn- und Ausbildungsort zu bewältigen. Unzumutbar erschiene es jedenfalls vorauszusetzen, dass die am Ausbildungsort Wien selbst zurückzulegende Strecke zu Fuß zu erfolgen hätte. Als günstigstes öffentliches Verkehrsmittel kommt im vorliegenden Fall die Bahnverbindung in Betracht, weil es sich um die aus wirtschaftlicher Sicht günstigste handelt und dies den Grundsätzen des § 26 Abs. 2 StudFG i. Verb. m. § 2 Abs. 1 letzter Satz der VO des BMF betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II 449/2001, entspricht.

Im Sinne von § 2 Abs. 2 2. Satz dieser VO liegt somit eindeutig ein Nachweis vor, dass die tägliche Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt, sodass es auf die Zumutbarkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 1. Satz –welche wie vorstehend ausgeführt nicht gegeben ist – nicht mehr ankommt.

4. Unabhängig von den bisherigen Ausführungen wird aus dem Grunde des § 34 Abs. 6 2. Fall EStG 1988 beantragt, die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung für M. und C. wie beantragt anzuerkennen.

Schon aus dem Einleitungssatz dieser Bestimmung folgt, dass eine Berücksichtigung eines Selbstbehaltes hier nicht vorgesehen ist. Die ggst. Bestimmung wäre somit sinnlos, wenn im Fall des Vorliegens von Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung für Kinder stets die Pauschalregelung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden wäre. Eine derartige ‚Sinnlosigkeit‘ darf dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden. Die Nichtberücksichtigung eines Selbstbehaltes lässt jedenfalls die Absicht des Gesetzgebers erkennen, auswärtige Ausbildungskosten in voller Höhe anzuerkennen. Die Pauschbeträge sind wie vorstehend ausgeführt zusätzlich – kumulativ – anzuerkennen.

Bei den ggst. geltend gemachten und nachgewiesenen Ausbildungskosten für meine Kinder handelt es sich jedenfalls um außergewöhnliche und zwangsläufige Ausgaben im Rahmen der bestehenden und gegebenenfalls auch einklagbaren Unterhaltspflicht gegenüber meinen Kindern, die wesentlich meine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen.

Da für Unterhaltsleistungen § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 vorsieht, dass diese insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden und auch hier kein Selbstbehalt vorgesehen ist, sind die geltend gemachten Ausbildungskosten in voller Höhe anzuerkennen.

5. Aus den bisherigen Ausführungen folgt, dass die für die Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO erforderliche Voraussetzung, nämlich dass der Spruch des aufgehobenen Bescheides sich als nicht richtig erwiesen hatte, nicht zutrifft, weshalb auch dieser Bescheid zu beheben ist (§ 299 Abs. 3 BAO).

6. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass Eisenstadt weder in der VO des BMWK BGBl. Nr. 604/1994 idF BGBl. II 445/2005, noch in der VO BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II 299/2004 (siehe insb. § 1) angeführt ist."

Aktenkundig sind folgende, teilweise mit 29. November 2007 (dem Datum des Berufungsschriftsatzes) datierte Ausdrücke und Kopien:

1. Zusammenstellung der Wochen- und Monatskartentarife des VOR.
2. Zusammenstellung günstiger Tickets für Studierende des VOR.
3. Kopien eines Fahrplanhefts (um welche Fahrplanperiode es sich handelt, ist nicht ersichtlich) betreffend Bahnverbindungen zwischen Wien Südbahnhof und Deutschkreutz (mit Anschluss von Wulkaprodersdorf nach Eisenstadt) bzw. Deutschkreutz – Wien Südbahnhof mit Fahrzeiten Wien – Eisenstadt bzw. Eisenstadt – Wien von jeweils über einer Stunde.
4. Ausdrücke aus der ÖBB-Internetfahrplanauskunft betreffend Fahrten von Eisenstadt nach Wien Mitte-Bahnhof Landstraße Bahnhof (U) mit Bahn und/oder Bus sowie Schnellbahn und Straßenbahn für Donnerstag, 29. November 2007 mit Abfahrtszeiten zwischen 9:30 Uhr und (30.11.2009) 8:35 Uhr, ebenfalls mit Fahrzeiten von jeweils über einer Stunde (Softwarestand HAFAS 5.21.OEBB4.7I/5.21.OEBB5.8b/t-8.06 – 29.11.07 und dem Hinweis „keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Information“).
5. Ausdrücke „Mein Fahrplanheft“, gültig vom 29.11.2007 bis 8.12.2007 Wien Mitte-Landstraße – Eisenstadt Domplatz für die Zeit zwischen 8:02 Uhr und 17:47 Uhr („Alle Angaben ohne Gewähr“).
6. Ausdrücke vom 29. November 2007 aus der ÖBB-Internetfahrplanauskunft betreffend Verbindungen Wien Südtiroler Platz sowie Wien Südbahnhof einerseits und Eisenstadt

Domplatz sowie Eisenstadt Bahnhof andererseits mit Abfahrzeiten zwischen 9:55 Uhr und (30.11.2009) 10:00 Uhr, darunter auch die Verbindungen mit dem Bus 566 mit Abfahrt 15:45 Uhr (1:00 Stunde), 16:45 Uhr (1:00 Stunde) und 23:25 Uhr (55 Minuten), neben zahlreichen Verbindungen mit Fahrzeiten von jeweils über einer Stunde (Softwarestand HAFAS 5.21.OEBB4.7I/5.21.OEBB5.8b/t-8.06 – 29.11.07 und dem Hinweis „keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Information“).

Mit Bericht vom 10. Dezember 2007 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 12. März 2008 setzte der Unabhängige Finanzsenat – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – die Entscheidung über die ihm vorgelegte Berufung gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. 2006/15/0114 schwebenden Verfahrens aus, da die Auslegung des Begriffes „Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort“ in § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, Gegenstand dieses Verfahrens bilde und daher der Ausgang des beim VwGH anhängigen Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung im gegenständlichen Berufungsverfahren sei.

Für das Jahr 2007 beantragte der Bw. in seiner Einkommensteuererklärung unter anderem, sonstige außergewöhnliche Belastungen von 4.473,47 € sowie Pauschbeträge für auswärtige Berufsausbildung (von Mai bis Dezember bzw. von September bis Dezember) zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 10. Juni 2008 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt, wobei als außergewöhnliche Belastungen Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes in Höhe von 3.144 € berücksichtigt wurden. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass „Studienkosten“ nur dann zustünden, wenn die Ausbildungsstätte vom Familienwohnsitz mehr als 80 km entfernt und die tägliche Hin- und Rückfahrt (länger als 1 Stunde) nicht zumutbar ist. „Da die Entfernung Eisenstadt – Wien weniger als 80 km beträgt und die Fahrzeit unter einer Stunde liegt, stehen die Studienkosten nicht zu.“

Am gleichen Tag erging auch ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2008 und Folgejahre, dem die sich aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007

ergebende Nachforderung, erhöht gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 4%, zugrunde gelegt wurde.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2008 und Folgejahre:

„1. Einkommensteuerbescheid 2007:

Der Bescheid beruht insoferne auf unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen, als ohne Zugrundelegung irgendwelcher Ermittlungsergebnisse angenommen wird, die Fahrzeit Eisenstadt – Wien betrage weniger als eine Stunde. Aus den beiliegend übermittelten Fahrplänen der ÖBB und Post-Bus ergibt sich, dass die Fahrzeiten regelmäßig mehr als eine Stunde ausmachen. Außerdem ist die dabei noch gar nicht berücksichtigte weitere Fahrzeit mit innerstädtischen Verkehrsmitteln in Wien (Studienort) und die Transferzeit am Wohnort, vom Wohnsitz zur Haltestelle bzw. zum Bahnhof, sowie die aus Sicherheitsgründen einzurechnende Wartezeit hinzuzurechnen. Unter Wartezeit ist jene Zeitreserve zu verstehen, die sich bei Verspätungen oder unregelmäßigen Fahrplänen – wie im Stadtverkehr in Wien – öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, oder der Zeitraum zwischen dem Eintreffen an der Haltestelle (am Bahnhof) und dem fahrplanmäßigen oder tatsächlichen Abfahrtszeitpunkt des öffentlichen Verkehrsmittels liegt. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln das Eintreffen an der Haltestelle (am Bahnhof) ca. 5 bis 10 Minuten vor der fahrplanmäßigen Abfahrt erforderlich ist, um das Risiko, das Verkehrsmittel zu versäumen, auszuschließen. Dieses Risiko wäre jedenfalls gegeben, würde man unterstellen bzw. voraussetzen, das Eintreffen an der Haltestelle und die fahrplanmäßige oder tatsächliche Abfahrt des öffentlichen Verkehrsmittels hätten in der gleichen Sekunde zu liegen.

Bei unregelmäßigen Fahrplänen öffentlicher Verkehrsmittel (zB Stadtbuss, Straßenbahn, U-Bahn, etc.) kann die Wartezeit durchaus 15 Minuten betragen und sich auch Zeitspannen, die durch erforderliches Umsteigen entstehen, einzurechnen.

Aus rechtlicher Sicht ist es jedenfalls unzumutbar vorauszusetzen, dass die Fahrplanzeiten allein die Fahrzeiten einer Reisebewegung ausmachen, sondern es sich die Geh-, Transfer-, Warte- oder sonstigen Zeiten, die erforderlich sind, um vom Familienwohnsitz zur Ausbildungsstätte zu gelangen, einzurechnen.

In den fahrplanmäßigen Fahrzeiten öffentlicher Verkehrsmittel sind im vorliegenden Fall daher jedenfalls folgende Transfer-, Warte- oder weiteren Fahrzeiten einzurechnen.

Familienwohnsitz – Bushaltestelle: 15 min. + 5 min. Wartezeit.

Familienwohnsitz – Bahnhof: 20 min. + 5 min. Wartezeit.

Umsteigen und Wartezeit öff. Verkehrsmittel Wien: 10 min.

Fahrzeit öff. Verkehrsmittel in Wien:

C.: U6 (Meidling – Nussdorferstrasse): 20 min.

M.: U6 und U3 (Meidling – Neubaugasse): 20 min.

Gehzeit von Haltestelle – Ausbildungsstätte: 10 min.

Somit ergeben sich zusätzlich zur fahrplanmäßigen Fahrzeit von Bus oder Bahn von Eisenstadt (Familienwohnsitz) bis Wien (Ausbildungsstätte) Zeitaufwände von 60 bis 65 Minuten.

Da der angefochtene Bescheid diese – wie vorstehend nachgewiesenen – Fahrzeiten unberücksichtigt lässt, ist er auch inhaltlich rechtswidrig. Die Ausführungen beweisen klar, dass des Unzumutbarkeitskriterium nachgewiesen ist, obwohl die Entfernung Eisenstadt – Wien unter 80 km liegt, weshalb die Studienkosten selbstverständlich zustehen.

Hinzu kommt weiters, dass der angefochtene Bescheid nicht erkennen lässt, was unter Studienkosten verstanden wurde und daher nicht zusteht, insbesondere ob damit nur Fahrtkosten oder auch andere Kosten wie Inskriptionsgebühren, Studiengelder, Ausgaben für Skripten und Bücher etc, Ausgaben für Unterhalt (Essen und Trinken) etc. erfasst werden. Insoferne mangelt es auch an der Begründung des Bescheides, da nicht nachvollzogen werden kann, in welchem Umfang dem Grunde und der Höhe nach die geltend gemachten Belastungen nicht berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang wird auf beiliegende Aufstellung hingewiesen.

Schließlich ist noch darauf zu hinzuweisen, dass laut Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 idgF (BGBl. I 2004/299) Eisenstadt nicht erwähnt wird und schon deshalb davon auszugehen ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich nicht zumutbar ist (siehe § 1 der VO).

Bei richtiger Anwendung der Bestimmungen des § 2 Abs. 2 der Verordnung des BMF betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, idgF (BGBl. II 2001/449) und der Grundsätze des Studienförderungsgesetzes 1992 hätte die Finanzbehörde erster Instanz zu einem inhaltlich anderen Ergebnis und somit Bescheid gelangen können.

2. Vorauszahlungsbescheid 2008

Der Vorauszahlungsbescheid wird was die Höhe der Vorauszahlung und Verzinsung betrifft insoferne bekämpft, als sich bei Änderung des Einkommensteuerbescheides im Sinne des Berufungsvorbringens auch eine geringere Vorauszahlung ergibt. Auf die Ausführungen unter Pkt. 1 wird daher hingewiesen.

3. Es wird daher beantragt, die angefochtenen Bescheide im Sinne der Berufungsbegründungen abzuändern (§ 34 Abs. 8 EStG 1988).

Beilagen:

Fahrpläne

Aufstellung außergewöhnliche Belastungen (wird bei Bedarf nachgereicht)."

In den Finanzamtsakten befinden sich im Anschluss daran folgende teilweise mit 29. November 2007 (dem Datum des Berufungsschriftsatzes betreffend Bescheidaufhebung und Einkommensteuer 2006), teilweise mit 28. Juli 2008 (letztere offenbar vom Finanzamt nach Einlangen der Berufung vom 7. Juli 2008 erstellt) datierte Ausdrücke und Kopien:

1. Ausdrücke vom 29. November 2007 aus der ÖBB-Internetfahrplanauskunft betreffend Verbindungen Eisenstadt Domplatz sowie Eisenstadt Bahnhof einerseits und Wien Südbahnhof andererseits mit Abfahrzeiten zwischen 8:47 Uhr und (30.11.2009) 9:10 Uhr, darunter auch eine Verbindung mit dem Bus 566 mit Abfahrt 6:34 Uhr (1:00 Stunde), neben zahlreichen Verbindungen mit Fahrzeiten von jeweils über einer Stunde (Softwarestand HAFAS 5.21.OEBB4.7I/5.21.OEBB5.8b/t-8.06 – 29.11.07 und dem Hinweis „keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Information“).

2. Ausdrücke aus der ÖBB-Internetfahrplanauskunft betreffend Fahrten von Eisenstadt nach Wien Mitte-Landstraße Bahnhof (U) mit Bahn und/oder Bus sowie Schnellbahn und Straßenbahn für Donnerstag, 29. November 2007 mit Abfahrtszeiten zwischen 9:35 Uhr und (30.11.2009) 9:35 Uhr, ebenfalls mit Fahrzeiten von jeweils über einer Stunde (Softwarestand HAFAS 5.21.OEBB4.7I/5.21.OEBB5.8b/t-8.06 – 29.11.07 und dem Hinweis „keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Information“).

3. Fahrplanauskunft des VOR betreffend Domplatz Eisenstadt – Südtiroler Platz Wien über einige Fahrten am 28. Juli 2008, unter anderem die Verbindungen mit dem Bus 566 ab Eisenstadt um 6:15 Uhr und um 6:35 Uhr (Fahrzeit jeweils 55 Minuten) enthaltend.

4. Fahrplanauskunft des VOR betreffend Südtiroler Platz Wien - Domplatz Eisenstadt über einige Fahrten am 28. Juli 2008, unter anderem die Verbindung mit dem Bus 566 ab Südtiroler Platz um 14:25 Uhr (Fahrzeit eine Stunde) enthaltend.

Mit Bericht vom 30. Juli 2008 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 13. August 2008 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die Berufungen gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. 2006/15/0114 schwebenden Verfahrens – wie hinsichtlich der zuvor vorgelegten Berufungen aus.

Da das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, das Anlass zur Aussetzung der gegenständlichen Berufungsverfahren gegeben hat, mit Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114 beendet wurde, wurde das Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Mit Vorhalt vom 18. März 2009 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. eine Ablichtung des Erkenntnisses des VwGH vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114, des Artikels von *Wanke*, UFS und auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, UFSjournal 2008, 36, eines Auszugs aus dem Kommentar *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG (Stand: 1. 11. 2007), § 34 Anm. 68 ff., sowie Ausdrücke aus der Fahrplandatenbank HAFAS der ÖBB mit allen Verkehrsverbindungen zwischen Wohngemeinde und Ausbildungsgemeinde in der Zeit von 7:00 bis 9:00 Uhr für den gesamten Berufszeitraum (Winter- und Sommerfahrpläne).

Nach einer ausführlichen Rechtsbelehrung teilte der Unabhängige Finanzsenat mit, dass sich aus den im Berufszeitraum geltenden Fahrplänen ergäbe, dass jedenfalls für die Hinfahrt zur Ausbildungsstätte am Morgen zwischen der zentralen Haltestelle in der Ortsgemeinde und der der Ausbildungsstätte nächstgelegenen zentralen Haltestelle in der Ausbildungsgemeinde (jeweils ohne den Geh-, Fahr- und Wartezeiten zwischen Wohnung und zentraler Haltestelle in der Ortsgemeinde einerseits und zwischen zentraler Haltestelle in der Ausbildungsgemeinde und Ausbildungseinrichtung andererseits) Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde bestehen. Den Fahrplänen lasse sich auch eine erhebliche Überschreitung einer Fahrzeit von einer Stunde für die Rückfahrt nicht entnehmen, sodass von einer Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes auszugehen sei.

„Der Argumentation in Ihren Berufungen, in die Fahrzeitermittlung wären auch die Wegzeiten innerhalb Wiens bzw. Reservezeiten für Verspätungen einzubeziehen, kann daher nicht gefolgt werden.

Auch aus Ihrem Hinweis auf § 34 Abs. 6 2. Teilstrich EStG 1988 ergibt sich keine andere Entscheidung: Diese Bestimmung regelt, dass von dem Pauschbetrag nach Abs. 8 nicht – wie bei anderen außergewöhnlichen Belastungen – ein Selbstbehalt abzuziehen ist.

Die von Ihnen vertretene Auffassung, neben dem Pauschbetrag nach Abs. 8 wären zusätzlich noch die tatsächlichen Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung nach dem Grundtatbestand des Abs. 1 abzuziehen, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Abs. 8 regelt die Abgeltung der Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung abschließend, zumal gemäß Abs. 7 Z 1 Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag grundsätzlich abgegolten sind und der Ausnahmetatbestand des Abs. 7 Z 4 (Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden) nicht gegeben ist.“

Es wären daher die dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Berufungen als unbegründet abzuweisen. Der Bw. möge innerhalb von vier Wochen bekannt geben, ob er seine Berufungen aufrecht erhalte. Sofern dies der Fall sei und eine Entscheidung durch den UFS gewünscht werde, möge – unter Beifügung entsprechender Beweismittel (z. B. Fahrplanausdrucke) – dargelegt werden, aus welchen Gründen der Bw. weiterhin der Ansicht sei, die Berufsausbildung sei im Berufszeitraum im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und der hierzu ergangenen Verordnung außerhalb des Wohnortes erfolgt.

Hierauf gab der Bw. mit E-Mail vom 18. April 2009 folgende Stellungnahme ab:

„Unter Bezugnahme auf Ihr Schreiben vom 18. März 2009 zu RV/3468-W/07 und RV/2276-W/08 darf ich Ihnen zunächst für die ausführliche Darstellung der Sach- und Rechtslage danken.

Dennoch halte ich meine Berufungen aufrecht und darf ergänzen wie folgt:

1. Die von mir im bisherigen Verfahren vorgelegten Fahrpläne sind authentisch und beweisen, dass eine nicht zumutbare Fahrtzeit im Betrachtungszeitraum zwischen Wohn- und Ausbildungsort vorliegt. Die vom Finanzsenat mit Schreiben vom 18. März 2009 übermittelten Fahrbahnauskünfte wurden erst am 18. März 2009 erstellt, enthalten den Vermerk „Angaben

ohne Gewähr" und stimmen einfach nicht. Die tatsächlichen Fahrtzeiten betragen mehr als eine Stunde.

2. Bedenklich, weil willkürlich und gleichheitswidrig erscheint jedenfalls der Ansatz, die Tatsache des Umsteigens und der erforderlichen Verwendung eines innerstädtischen Verkehrsmittels einfach auszublenden.

Insbesondere bei Großstädten wie Wien ist im konkreten Fall die Verwendung städtischer Verkehrsmittel erforderlich um die Ausbildungsstätten überhaupt erreichen zu können.

Im dortigen Schreiben vom 18. März 2009 wird einerseits die Verbindung zwischen Wohn- und Ausbildungsort am Südtirolerplatz gekappt, um – ausgehend von mehr oder weniger unrichtigen Fahrplanauskünften – scheinbar eine Fahrtzeit von unter einer Stunde auszuweisen, andererseits aber eingeräumt, dass eine Weiterfahrt in Wien mit einem anderen Verkehrsmittel erfolgen könne, dies aber nicht von Belang sei.

Damit wird nicht nur das Zumutbarkeitskriterium umgangen, sondern werden auch Grundsätze des Studienförderungsgesetzes 1992 verletzt.

3. Im Schreiben vom 18. März 2009 erwähnen Sie diese Grundsätze zwar mehrmals, führen aber nicht aus, um welche es sich konkret handelt.

So scheint zunächst unklar, ob diese Grundsätze in § 26 Abs 3 leg. cit. taxativ, allenfalls demonstrativ aufgezählt werden, oder ob in diesem Zusammenhang behördliches Ermessen vorgesehen wird.

Letzteres ist auszuschließen, da dies nur vorliegt, wenn es gesetzlich ausdrücklich vorgesehen wird.

Mangels ausdrücklicher taxativer Aufzählung ist daher davon auszugehen, dass die Grundsätze des § 26 Abs 3 leg. cit. Auch den Zielsetzungen des Gesetzes zu entnehmen sind, dass, wie sich aus seiner Bezeichnung schon ergibt, den Zweck verfolgt Studien und Ausbildungen zu fördern. Dies impliziert jedenfalls den Grundsatz auch Kosten (Fahrtkosten) die im Zusammenhang mit Ausbildungen erforderlich werden, in verhältnismäßiger Weise zu behandeln. Die wirtschaftliche Komponente der Zumutbarkeit bleibt jedenfalls in unzulässiger Weise unberücksichtigt, wenn Kosten für städtische Verkehrsmittel nicht einbezogen werden. Die Beschränkung der Grundsätze des § 26 Abs 3 leg. cit. nur auf das Kriterium des „zeitlich noch zumutbaren“ beschlossen stellt daher eine Einschränkung dieser Grundsätze dar. Schließlich ist von „Grundsätzen“ (in der Mehrzahlform) und nicht nur von einem Grundsatz

die Rede. Es muss also neben dem Grundsatz der Zumutbarkeit noch andere Grundsätze geben, etwa jenen der Wirtschaftlichkeit.

Grundsätzlich sind daher sowohl Kosten für städtische Verkehrsmittel als auch Transferzeiten zwischen mehreren Bezirken Wiens nach den Grundsätzen des § 26 Abs 3 leg. cit. berücksichtigungsfähig.

4. Wenn Sie ausführen, es sei nicht verständlich (Seite 3.1.2. Ihres Schreibens), wenn zwar im Fall 1.1 der Steuerpflichtige den Nachweis einer Fahrtzeit von mehr als einer Stunde erbringen könne, nicht aber im gegenteiligen Fall 1.2 auch die Abgabenbehörde so ist zunächst festzuhalten, dass allein der Umstand, ob etwas verständlich ist oder nicht, nichts darüber besagt, ob dies auch rechtens ist.

Im (für den vorliegenden Berufungsfall nicht relevanten) Fall 1.1 liegt eine dem Steuerpflichtigen begünstigende Regelung vor um Härtefälle zu vermeiden. Selbstverständlich kann in diesem Fall die Abgabenbehörde auch den Gegenbeweis erbringen.

Für den Fall 1.2 ist aber weder zu Gunsten des Steuerpflichtigen und daher auch nicht für die Abgabenbehörden vorgesehen irgendeinen Nachweis zu erbringen. Es handelt sich auch nicht um einen gegenteiligen Fall, sondern um einen anderen.

§ 2 Abs 2, 1. Satz der Verordnung BGBl II 449/2001 verweist hinsichtlich zeitlicher Zumutbarkeit eindeutig auf die Verordnung gemäß § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992.

Wenn daher in der diesbezüglichen vorhandenen Verordnung Eisenstadt nicht angeführt wird, erübrigt sich jedes weitere Ermittlungsverfahren (§ 26 Abs 3, 1 Satz leg. cit.). In diesem Fall hat der Verordnungsgeber vorweg anerkannt, dass Zumutbarkeit nicht vorliegt und wird der Steuerpflichtige auch nicht mit aufwendigen Beweisführungen belastet.

Einer diesbezüglich überschießenden Vollzugspraxis der Abgabenbehörden fällt daher die gesetzliche Grundlage. Schließlich wäre es durchaus legitim gewesen, auch Eisenstadt in der Verordnung § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuführen. Dass dies nicht der Fall ist, hat sachliche Gründe, etwa, dass erfahrungsgemäß der erforderliche innerstädtische Transfer in Wien zusätzlich zur Fahrtzeit zu Wohn- und Ausbildungsort (bzw Ausbildungsstätte) insgesamt Unzumutbarkeit ergibt. Diese Regelung soll auch helfen, bei der Vielzahl der möglichen innerstädtischen Verkehrsverbindungen zu verschiedenen Ausbildungsstätten innerhalb Wiens, oder auch im Fall von der Verlegung von Ausbildungsstätten oder der Änderung von Fahrplänen oder Verkehrsverbindungen selbst jeweils aufwendige Ermittlungsverfahren zu führen und bringt daher auch mehr Verwaltungsökonomie.

Im Schreiben vom 18. März 2009 wird auch unrichtiger Weise ausgeführt, dass der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs 8 Einkommenssteuergesetz zu Folge § 2 Abs 1 der Verordnung Bundesgesetzblatt Nr 624/1995 in der Fassung Bundesgesetzblatt II Nr 449/2001 nur zustände wenn die Fahrtzeit vom Wohn- zum Ausbildungsort und umgekehrt mehr als eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlich Verkehrsmittels betrage.

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 2 Abs 1 leg. cit. über den Pauschbetrag nicht ausführt. Diesbezüglich ist § 34 Abs 8 Einkommensteuergesetz zu erwähnen.

§ 2 Abs 1 der vorbezeichneten Verordnung legt lediglich fest, wann Ausbildungsstätten als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten. Im vorliegenden Fall wird jedoch § 2 Abs 2 der Verordnung Bundesgesetzblatt II Nr 449/2001 schlagend, der auf die maßgebliche Verordnung gemäß § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992 verweist."

In weiterer Folge legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart mit Bericht vom 2. Juni 2009 die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 30. Oktober 2007 ebenfalls dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

§ 299 BAO lautet:

„§ 299. (1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."

Die Begründung eines Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 2. 7. 1998, 98/16/0105) und die Gründe für die Ermessensübung darzustellen (VwGH 29. 9. 1993, 92/13/0102).

Beiden Voraussetzungen wird die Begründung des gegenständlichen Aufhebungsbescheides nicht gerecht.

Wird ein Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und wird im Begründungsteil dieses Bescheides lediglich die Bestimmung des § 299 BAO wiedergegeben, so kann auch die Darlegung des Aufhebungsgrundes im Begründungsteil des neuen Sachbescheides die fehlende Bescheidebegründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, wenn im Aufhebungsbescheid nicht auf den Begründungsteil des neuen Sachbescheides verwiesen wird (vgl. UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 7. 6. 2006, RV/0815-W/06; UFS [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 10. 10. 2006, RV/0557-I/06; UFS [Graz], Senat 1 [Referent], 5. 6. 2007, RV/0383-G/07; UFS [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 4. 7. 2007, RV/0005-I/05; UFS [Graz], Senat 9 [Referent], 1. 2. 2008, RV/0231-G/06; UFS [Linz], Senat 5 [Referent], 28. 3. 2008, RV/0456-L/06; UFS [Wien], Senat 15 [Referent], 27. 11. 2008, RV/2778-W/07; UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 3. 3. 2009, RV/3916-W/08). Ein „Sammelbescheid“ im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 4. 3. 2009, 2008/15/0327, mit einem Hinweis auf eine gesondert versandte Bescheidebegründung liegt nicht vor.

Nach der ständigen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenats daher der gegenständliche Aufhebungsbescheid aufzuheben.

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist es verwehrt, im zweitinstanzlichen Verfahren erstmals eine Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheids vom 14. Juni 2007 aufzugreifen (siehe UFS [Feldkirch], Senat 2 [Referent], 22. 9. 2008, RV/0466-F/07; UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 3. 3. 2009, RV/3916-W/08). Dies wäre Sache des Finanzamtes, das freilich durch die Aufhebung des Bescheides vom 30. Oktober 2007 grundsätzlich nicht gehindert wäre, neuerlich einen – zutreffend begründeten – Aufhebungsbescheid zu erlassen. „Res iudicata“ und somit das Hindernis der „entschiedenen Sache“ kann diesfalls nicht vorliegen, da „Sache“ eines als Begründung nur den Gesetzeswortlaut wiedergebenden Bescheides jedenfalls eine andere ist als jene eines – wie immer – konkret begründeten Aufhebungsbescheides.

Allerdings ist im Zeitpunkt der Vorlage der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Frist nach § 302 Abs. 1 BAO zur allfälligen Erlassung eines neuerlichen Aufhebungsbescheides bereits abgelaufen. Ob eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 mittels eines anderen Verfahrenstitels – etwa nach § 293b BAO – in Betracht kommt, ist im gegenständlichen Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat nicht zu prüfen.

Einkommensteuerbescheid 2006

Mit der Aufhebung des aufhebenden Bescheides (§ 299 Abs. 1 BAO) scheidet auch ein mit diesem gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundener, einen aufgehobenen Bescheid ersetzender Bescheid aus dem Rechtsbestand aus.

Die Aufhebung des aufhebenden Bescheides beseitigt somit vom Aufhebungsbescheid zwingend abgeleitete Bescheide (bei unlösbarem rechtlichem Zusammenhang) aus dem Rechtsbestand (vgl. zB *Zorn*, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren, 253 ff; *Stoll*, BAO, 2894 ff; *Tanzer*, in *Holoubek/Lang*, Das verfassungsgerichtliche Verfahren, 197 ff; *Keppert*, *ecolx* 2000, 65; *Ritz*, BAO, § 299 Rz. 62; VwGH 11.12.2003, 2003/14/0032).

Da somit der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 30. Oktober 2007 mit dem Wegfall des Aufhebungsbescheides vom 30. Oktober 2007 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, wurde die Berufung gegen den neuen Einkommensteuerbescheid nachträglich unzulässig und ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Einkommensteuerbescheid 2007

Auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

„(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001 lautet:

„Zu § 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 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, 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.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 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."

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992 BGBl. Nr. 305 i. d. F. BGBl. I Nr. 46/2007 lautet:

„Allgemeine Höchststudienbeihilfe

§ 26. (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt – unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 – monatlich 424 Euro (jährlich 5.088 Euro), soweit im Folgenden nichts Anderes festgelegt ist.

(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt – unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 – monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) für

1. Vollwaisen,

2. verheiratete Studierende,

3. Studierende, die zur Pflege und Erziehung mindestens eines Kindes gesetzlich verpflichtet sind, und

4. für Studierende, die aus Studiengründen einen Wohnsitz im Gemeindegebiet des Studienortes haben, weil der Wohnsitz der Eltern vom Studienort so weit entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist; leben die Eltern nicht im gemeinsamen Haushalt, so ist der Wohnsitz jenes Elternteiles maßgebend, mit dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Dies gilt nicht für Studierende von Fernstudien.

(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur 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) Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur 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 gleichgesetzt werden können."

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist ferner strittig, ob der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht.

Während das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für den Pauschbetrag zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahren unstrittig ist, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolge.

Unstrittig ist, dass sich der Familienwohnsitz in Eisenstadt befindet und dass Eisenstadt weniger als 80 km vom Ausbildungsort Wien entfernt ist.

Nach den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenats kann der Weg zum und vom Ausbildungsort Wien mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 im Berufszeitraum in nicht mehr als einer Stunde zurückgelegt werden. Diese Verkehrsmittel verkehren auch zu Zeiten, zu denen eine Verwendung durch Schüler und Studenten zumutbar ist.

Eisenstadt wird in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 307/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl.

II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 i. d. g. F. ergibt sich folgender Anspruchsprüfungsverlauf bei Ausbildungsstätten innerhalb einer – hier unstrittig vorliegenden – Entfernung von 80 km zum Wohnort:

Nach § 2 Abs. 1 dieser Verordnung 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, wobei die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden sind.

Bei einer Entfernung innerhalb von 80 km zum Wohnort ist zu unterscheiden:

1. Ist der Ausbildungsort in einer der Verordnungen des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt:

1.1. Wird in dieser Verordnung auch die Wohnortgemeinde als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zu und von diesem Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, besteht die vom Steuerpflichtigen widerlegbare Vermutung, dass die Ausbildungsstätte als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist. Der Steuerpflichtige kann aber den Nachweis führen, dass ungeachtet der Nennung der Gemeinde im Berufszeitraum eine Erreichbarkeit – nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 – nur mit einer Fahrzeit von über einer Stunde möglich ist (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 34 Anm. 70).

1.2. Bezieht sich eine Verordnung auf den Ausbildungsort des Kindes, nennt aber den Wohnort nicht als im Einzugsbereich befindlich, wird zumeist von einer unzumutbaren Fahrzeit auszugehen sein (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 34 Anm. 71). Die Abgabenbehörde ist allerdings nicht gehindert, durch ein entsprechendes Ermittlungsverfahren festzustellen, dass ungeachtet der Nichtnennung eine Erreichbarkeit mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde gegeben ist. So können sich Verkehrsverbindungen im Lauf der Zeit durch Fahrplananpassungen und Verbesserungen für die Kunden von Massenverkehrsmitteln ändern.

Eine unwiderlegliche Vermutung, dass in einem derartigen Fall eine auswärtige Berufsausbildung vorliegt, besteht nicht. Es wäre auch nicht verständlich, dass zwar im obigen Fall 1.1. der Steuerpflichtige den Nachweis der Unerreichbarkeit führen kann, der Abgabenbehörde die Nachweisführung der Erreichbarkeit aber im gegenteiligen Fall 1.2. verwehrt sein sollte.

2. Ist der Ausbildungsort in keiner Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt, ist nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 i. d. g. F. zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt, wobei ebenfalls die Grundsätze des § 26 Abs 3 Studienförderungsg 1992 anzuwenden sind.

Der Umstand allein, dass Eisenstadt in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 307/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt wird, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, reicht somit nicht aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren (vgl. etwa – ebenfalls zu Eisenstadt – UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 17. 3. 2009, RV/1239-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 19. 3. 2009, RV/0713-W/06).

Es kommt daher darauf an, wie lange das Kind für den jeweiligen Weg zur Ausbildungsstätte benötigt, wobei – wie oben ausgeführt – auf die Wegzeit zwischen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde abzustellen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar vor Ergehen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, judiziert, dass die Berechnung der Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte unter Berücksichtigung von Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw nach Beendigung des Unterrichts zu erfolgen habe (VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098; VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0187; VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0043; VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0104).

Diese Judikatur ist jedoch im Geltungsbereich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, überholt.

Mit Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114 hat der Verwaltungsgerichtshof Lehre, Verwaltungspraxis und Spruchpraxis des UFS bestätigt, wonach für die Frage des Vorliegens einer auswärtigen Berufsausbildung im Geltungsbereich der Verordnung betreffend eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, BGBl. Nr. 624/1995, die maßgebende Wegzeit an Hand der Fahrzeiten zwischen den zentralen Bahnhöfen bzw. Haltestellen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde (§ 2 Abs. 1 der Verordnung) zu ermitteln ist, wobei bei Katastralgemeinden auf die jeweilige Ortsgemeinde (und deren zentralen Bahnhof bzw. Haltestelle) abzustellen ist.

Es sind daher nach der im Berufszeitraum geltenden Rechtslage zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes regelmäßig anfallen, zu berücksichtigen, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht andere Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. Rz. 883 LStR 2002; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle „Auswärtige Berufsausbildung“; *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 34 Anm. 72 m. w. N.).

Da die Verordnung – ebenso wie das StudienförderungsG 1992 – auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 gehen von standardisierten Werten aus), ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen („günstigsten“) öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird. Im Zweifel wird dies die in der Ortsmitte gelegene Haltestelle sein, in Wien sind das die großen Bahnhöfe wie Südbahnhof, Westbahnhof, Franz-Josefs-Bahnhof (vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 34 Anm. 72 m. w. N.) oder – für Buspendler aus dem Burgenland – auch die Bushaltestelle Südtiroler Platz (vgl. etwa UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 24. 3. 2009, RV/2023-W/06). Die tatsächliche Ein- oder Ausstiegsstelle ist nicht maßgebend.

Wird die Fahrzeit nur in einer Richtung überschritten (zB 45 min. für die Hinfahrt, 75 min. für die Rückfahrt), liegt keine Überschreitung des Einzugsbereiches vor, da die Fahrzeit in beiden

Richtungen mehr als eine Stunde betragen muss (vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, § 34 Einzelfälle „Auswärtige Berufsausbildung). Es muss sich allerdings um eine geringfügige Überschreitung handeln (vgl. UFS [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 15. 12. 2003, RV/0321-I/02, meist geht es um einige Minuten, vgl UFS [Salzburg], Senat 3 [Referent], 15. 7. 2005, RV/0160-S/05); bei einer Fahrzeit von mehr als zwei Stunden in eine Richtung liegt ein Nahebereich nicht mehr vor (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 23. 9. 2003, RV/3891-W/02).

Zu den Einwendungen des Bw. im Laufe der Verfahren:

1. Maßgebende Fahrzeiten

Wie mehrfach ausgeführt, ist die maßgebende Fahrzeit für die Strecke zwischen den jeweils zentralen Haltepunkten öffentlicher Verkehrsmitteln in der Wohnortgemeinde und in der Ausbildungsgemeinde zu ermitteln. Die Ausführungen des Bw. zur tatsächlichen Wegzeit zwischen der Wohnung und den Ausbildungsstätten in Wien gehen daher ins Leere.

Hierbei wird nicht auf den Weg von „Ortstafel zu Ortstafel“ (Berufung 29. November 2007) abgestellt, sondern in typisierender Betrachtungsweise auf die zentralen Punkte der einzelnen Gemeinden.

2. Fahrzeitenermittlung

Der Bw. hält die ihm vom Unabhängigen Finanzsenat vorgehaltene Fahrzeitenermittlung für unzutreffend, da die Abfragen am 18. März 2009 vorgenommen worden seien und den Vermerk „Angaben ohne Gewähr“ enthielten. Im übrigen stimmten diese Fahrplanauskünfte „einfach nicht“.

Was den Abfragezeitpunkt anlangt, ist dieser unerheblich, solange sich die Abfrage auf die für den Berufszeitraum relevanten Fahrpläne bezieht. Die Abfragen betrafen folgende Fahrpläne: 11. 11. 2005 – 10. 6. 2006 (Winter 2005/2006), 11. 6. 2006 – 9. 12. 2006 (Sommer 2006), 10. 12. 2006 – 9. 6. 2007 (Winter 2006/2007), 10. 6. 2007 – 8. 12. 2007 (Sommer 2007), 9. 12. 2007 – 7. 6. 2008 (Winter 2007/2008). Dies sind die für den Berufszeitraum 2006 bis 2007 anzuwendenden Fahrpläne.

Auch die vom Bw. selbst vorgelegten Fahrplanausdrucke enthalten den – üblichen - Hinweis auf eine fehlende Gewährleistung für die Richtigkeit. Soweit sie den Winterfahrplan 2006/2007 betreffen, ist die vom Bw. verwendete Version mit jener des UFS (5.21) ident. Aus welchen Gründen die vom UFS herangezogenen, von der ÖBB herausgegebenen Fahrplanprogramme unrichtig sein sollen, zeigt der Bw. nicht auf. Die bloße nicht näher konkretisierte Behauptung, diese stimmten „einfach nicht“, reicht nicht aus, die

Übereinstimmung der elektronischen Fahrpläne mit den tatsächlich im Berufszeitraum angewendeten Fahrplänen in Zweifel zu ziehen und diesbezüglich ein gesondertes Ermittlungsverfahren einzuleiten. Beweismittel für seine Behauptung hat der Bw. weder vorgelegt noch angeboten.

Dass in der Praxis Fahrplanangaben öffentlicher Verkehrsmittel nicht immer eingehalten werden können und es zu Verspätungen kommt, ist notorisch. Dies allein ist bei einer auf die Fahrpläne abstellenden typisierenden Betrachtungsweise nicht maßgebend. Dass dagegen in der überwiegenden Zahl der Fahrten die Fahrplanangaben unzutreffend gewesen seien, hat der Bw. nicht unter Beweis gestellt und liegen hierfür auch keine Anhaltspunkte vor.

Zutreffend ist, dass die Fahrplanabfragen durch den Bw. und durch den UFS zu teilweise unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Dies ist dort der Fall, wo der Bw. Abfahrts- oder Ankunftshaltestellen eingegeben hat, die im Sinne der obigen Ausführungen keine zentralen Haltepunkte für Verbindungen von bzw. nach Eisenstadt sind (Wien Mitte-Landstraße, nur Wien Südbahnhof statt auch Wien Südtiroler Platz).

3. Fahrzeiten

Aus sämtlichen maßgeblichen Fahrplänen (Winter 2005/2006, Sommer 2006, Winter 2006/2007, Sommer 2007, Winter 2007/2008) ergibt sich, dass die Strecke Eisenstadt - Wien an Arbeitstagen in beiden Richtungen jeweils mehr als 50 mal mit öffentlichen Verkehrsmitteln befahren wird (vgl. dazu etwa auch UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 24. 3. 2009, RV/2023-W/06, zum Sommerfahrplan 2004).

Rund 80% aller Fahrten an Arbeitstagen dauerten weniger als 1 Stunde 15 Minuten, wobei in Richtung Wien die meisten öffentlichen Verkehrsmittel am Südbahnhof ankamen (über 60%), die anderen am Südtiroler Platz (unter 40%), während in Richtung Eisenstadt das Verhältnis Abfahrt Südbahnhof und Abfahrt Südtiroler Platz umgekehrt war.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fuhren nach dem Winterfahrplan 2005/2006 an Arbeitstagen regelmäßig 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:24 Uhr (49 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fuhren nach dem Winterfahrplan 2005/2006 an Arbeitstagen 2 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Abfahrt 14:27 Uhr

(57 Minuten) und Abfahrt 15:46 Uhr (59 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fahren nach dem Sommerfahrplan 2006 an Arbeitstagen regelmäßig 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:20 Uhr (55 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fahren nach dem Sommerfahrplan 2006 an Arbeitstagen 2 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Abfahrt 15:46 Uhr (59 Minuten) und Abfahrt 16:46 Uhr (59 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fahren nach dem Winterfahrplan 2006/2007 an Arbeitstagen regelmäßig 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:20 Uhr (55 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fahren nach dem Winterfahrplan 2006/2007 an Arbeitstagen 2 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Abfahrt 14:27 (57 Minuten) und Abfahrt 15:46 Uhr (59 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fahren nach dem Sommerfahrplan 2007 an Arbeitstagen regelmäßig 4 (grundsätzlich verwendbare) Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:20 Uhr (55 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fahren nach dem Sommerfahrplan 2007 an Arbeitstagen 3 Busse mit einer Fahrzeit von weniger bzw. nicht mehr als einer Stunde: Abfahrt 14:25 (59 Minuten), Abfahrt 15:45 Uhr (1 Stunde) und Abfahrt 23:25 (55 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fahren nach dem Winterfahrplan 2007/2008 an Arbeitstagen regelmäßig 4 (grundsätzlich verwendbare) Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:10 Uhr (Fahrzeit 55 Minuten), Ankunft 7:30 Uhr (55 Minuten), Ankunft 8:40 Uhr (55 Minuten) und Ankunft 16:20 Uhr (55 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fahren nach dem Winterfahrplan 2007/2008 an Arbeitstagen 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger bzw. nicht mehr als einer Stunde:

Abfahrt 14:25 (1 Stunde), Abfahrt 15:45 Uhr (1 Stunde), Abfahrt 16:45 (1 Stunde) und Abfahrt 23:25 (55 Minuten).

Auch nach dem Vorhalt durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden keine Nachweise darüber, dass im Berufszeitraum nur Verkehrsverbindungen mit einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde bestanden haben, vorgelegt.

4. Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel

Für eine Interpretation der maßgebenden Bestimmungen dahingehend, dass unter „günstigstem“ Verkehrsmittel das wirtschaftlich günstigste, also das billigste, zu verstehen sei, fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Hätte der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber das billigste Verkehrsmittel gemeint, hätte er dies durch eine entsprechende Wortwahl zum Ausdruck gebracht.

Es kommt vielmehr darauf an, ob das öffentliche Verkehrsmittel, das zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden besteht, die maßgebende Strecke in einem geringeren Zeitraum als nicht mehr als einer Stunde bewältigen kann. Dies ist hier jedoch der Fall, wenn anstelle der Bahn der Bus verwendet wird.

5. Notwendige Wartezeiten

Dass bei der Fahrzeitermittlung auch die Wartezeit auf das öffentliche Verkehrsmittel, die dadurch entsteht, dass der Kunde nicht in der Abfahrtsminute, sondern schon früher bei der Haltestelle eintrifft, zu berücksichtigen wäre, lässt sich Rechtsprechung und Entscheidungspraxis nicht entnehmen.

6. Berücksichtigung innerstädtischer Verkehrsmittel

Zur Nichtberücksichtigung innerstädtischer Verkehrsmittel im Geltungsbereich der Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, siehe die vorstehenden Ausführungen.

7. Nichtnennung der Wohnsitzgemeinde Eisenstadt bei der Ausbildungsgemeinde Wien in einer der Verordnungen nach dem Studienförderungsgesetz

Wie oben ausgeführt, lässt sich der Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, nicht entnehmen, dass im Fall der Nichtnennung der Wohnsitzgemeinde bei einer Ausbildungsgemeinde in einer der Verordnungen nach dem Studienförderungsgesetz

automatisch und unwiderleglich die Zuerkennung des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung zu erfolgen habe.

§ 26 Abs. 3 erster Satz StudienförderungsgG 1992 ist im Verfahren betreffend die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht anzuwenden. Es sind vielmehr die Bestimmungen der Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, heranzuziehen, die jedoch eine Bindung an die nach dem StudienförderungsgG 1992 ergangenen Verordnungen in dem vom Bw. unterstellten Sinn vermissen lassen.

§ 2 Abs. 2 der der Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, normiert an keiner Stelle, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich nur deswegen nicht zumutbar sei, weil die Wohnortgemeinde nicht in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 als Gemeinde genannt ist, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Ausbildungsort nicht zumutbar sei.

Aus welchen Gründen die Stadt Eisenstadt nicht in § 1 der der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 07/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl. II Nr. 299/2004, als Gemeinde genannt wird, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, ist dem Unabhängigen Finanzsenat unbekannt und wurde vom Bw. auch nicht vorgetragen. Die Annahme, dass dies wegen des erforderlichen „innerstädtischen Transfers“ der Fall gewesen sein soll, ist jedenfalls unzutreffend, da sich – wie aus verschiedenen in der Findok veröffentlichten Berufungsentscheidungen ersichtlich – auch bei zahlreichen in dieser Verordnung als im Nahebereich von Wien gelegen genannten Gemeinden unter Berücksichtigung des „innerstädtischen Transfers“ eine längere Wegzeit als eine Stunde ergäbe.

8. Tatsächliche Kosten

Siehe im Folgenden.

Da nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde – ermittelt nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 – öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahr- bzw. Wegzeit von nicht mehr als eine Stunde zur Verfügung stehen und auch die Rückfahrt mit öffentlichen

Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist, ist die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 im Streitpunkt Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 als unbegründet abzuweisen.

Bemerkt wird, dass der VfGH mit Beschluss vom 9. 6. 1998, B 2449/97 die Behandlung einer Beschwerde, welche Gesetzwidrigkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, in der damals geltenden Fassung geltend machte, abgelehnt hat, da eine auf Gemeinden abgestellte vergrößernde Zumutbarkeitsprüfung, die zu Härtefällen führen kann, zulässig sei (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 34 Anm. 74).

Tatsächliche Ausbildungskosten

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. ...

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

...

- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

...

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

..."

Wie im Vorhalt vom 18. März 2009 ausgeführt, lässt sich die Auffassung, neben dem Pauschbetrag nach Abs. 8 wären zusätzlich noch die tatsächlichen Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung nach dem Grundtatbestand des Abs. 1 abzuziehen, dem Gesetz nicht entnehmen.

Abs. 8 regelt die Abgeltung der Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung abschließend, zumal gemäß Abs. 7 Z 1 Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag grundsätzlich abgegolten sind und der Ausnahmetatbestand des Abs. 7 Z 4 (Deckung von Aufwendungen gewährt werden,

die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden) nicht gegeben ist.

§ 34 Abs. 6 2. Teilstrich ist keineswegs „sinnlos“, sondern stellt sicher, dass der Pauschbetrag ungekürzt um den Selbstbehalt anzusetzen ist.

Für die Annahme, der Gesetzgeber wolle einerseits die tatsächlichen Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung berücksichtigen und andererseits diese Kosten nochmals im Wege des Pauschbetrages abgelten, fehlt jeglicher Anhaltspunkt.

Wie der Bw. zutreffend ausführt, sind ihm die Aufwendungen für das Studium seiner Kinder im Rahmen seiner Unterhaltspflicht erwachsen, wobei ein Teil der geltend gemachten Aufwendungen unabhängig von der Entfernung der Ausbildungsstätte zum Wohnort ist. Diese Unterhaltsaufwendungen sind grundsätzlich gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten. Nur für den Ausnahmefall der auswärtigen Berufsausbildung sieht § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusätzlich einen Pauschalbetrag vor.

Ein Anwendungsfall des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 ist bei C. und M. – im Gegensatz offenbar zu L. – nicht ersichtlich.

Daher ist auch dem Berufungsbegehren auf Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten der Berufsausbildung für C. und M. nicht zu folgen.

Bemerkt wird, dass der Unabhängige Finanzsenat bereits in einer Vielzahl von Entscheidungen Wien als im Einzugsbereich von Eisenstadt i. S. v. § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelegen angesehen hat (etwa UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 17. 3. 2009, RV/1239-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 19. 3. 2009, RV/0713-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 24. 3. 2009, RV/2023-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 7. 4. 2009, RV/0193-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 7. 4. 2009, RV/0195-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 13. 5. 2009, RV/0307-W/07; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 8. 6. 2009, RV/2051-W/07).

Vorauszahlungen

§ 45 EStG 1988 lautet:

„§ 45. (1) Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.

- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

(2) Die Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

(3) Bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge werden durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

(4) Das Finanzamt kann die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Dabei ist Abs. 3 anzuwenden. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal entsprechend angepaßt werden. Dabei sind Abs. 1 und Abs. 3 anzuwenden."

Anknüpfungspunkt für die Bemessung der Einkommensteuervorauszahlungen ist die Steuerschuld des letztveranlagten Jahres abzüglich der auf veranlagte Einkünfte entfallenden Abzugssteuerbeträge (zB LSt, KESt), wobei dieser Betrag zu valorisieren ist (vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 45 Anm. 7).

Da gegenüber dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 keine Änderung eingetreten ist, kommt es auch zu keiner Änderung des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für

das Jahr 2008 und Folgejahr. Andere Gründe für eine Änderung der Vorauszahlungen wurden nicht vorgetragen.

Es ist daher auch die gegen den Vorauszahlungsbescheid gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. Juli 2009