



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch WTH,Adresse2, vom 22. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes V vom 19. Oktober 2010 betreffend **Einkommensteuer 2009** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist Unternehmer. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 wurden Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung (Besuch der *Schule für allgemeine Gesundheits -und Krankenpflege in Salzburg - Freibetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988*, 1-12/2009) für den Sohn F. , geb. am 27.02.1987, geltend gemacht.

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 19. Oktober 2010 wurden die geltend gemachten Aufwendungen mit folgender Begründung nicht anerkannt:

„Da sich in V. eine Schule für allgemeine Gesundheits -und Krankenpflege befinde, könnten die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes F. in S. nicht berücksichtigt werden“.

Berufung

„Auftrags der Mandantschaft erheben wir gegen den Einkommenssteuerbescheid 2009 vom

19.10. 2010 das Rechtsmittel der Berufung und stellen den Antrag auf Aussetzung bis zur Entscheidung".

Sachverhalt

„Seitens der Finanzbehörde wurden die Aufwendungen für die Berufsausbildung des Sohnes F. als außergewöhnliche Belastung nicht anerkannt. Die Finanzbehörde begründet dies damit, dass sich in V. eine Schule für allgemeine Gesundheits- und Krankenpflege befinde und daher die Aufwendungen für den Schulbesuch in S. nicht berücksichtigt werden könnten“.

Begründung

„Gemäß beiliegender Bestätigung von Herrn Sohn vom 1.11.2010 habe sich dieser bei insgesamt 3 Schulen beworben. In V. habe er eine Absage erhalten, da die Kapazitäten zur Aufnahme bereits erschöpft gewesen seien. Aus diesem Grund musste er eine auswärtige Schule auswählen und habe daher die Gesundheits- und Krankenpflegeschule in S. besucht. Den Sohn treffe hier kein Verschulden und es habe keine Wahlmöglichkeit zum Besuch der örtlichen Schule bestanden. Aus diesem Grund ersuchen wir um Stattgebung der Berufung sowie Aussetzung der Einhebung bis zur Berufungsentscheidung“.

Bestätigung (Beilage zur Berufung) vom 01.11.2010

*„Ich habe mich 2006 für die Ausbildung zu allgemeinen Gesundheits-und Krankenpfleger in V. , S. **und W. beworben. Da ich in V. eine Absage erhalten hatte, absolvierte ich die Schule für Gesundheits- und Krankenpflege in S. (Unterschrift Sohn).***

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.11.2010 wurde die **Berufung** vom 22.11.2010 gegen den **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 19.10.2010 als unbegründet abgewiesen.

Begründung

„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn in Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Gemäß § 1 der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, lägen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt seien, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß Routenplaner bzw. gemäß den Tarifikilometern der Post/Bundesbahn liege R. nicht weiter als 80 km vom Studienort S. entfernt. Die Fahrzeit zwischen den Gemeinden mit den öffentlichen Verkehrsmitteln betrage auch nicht länger als eine Stunde.

Dem Antrag auf Gewährung des Freibetrages für das auswärtige Studium ihres Sohnes F. könnte demnach nicht Folge geleistet werden. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen“.

Im Vorlageantrag vom 29.12.2010 wurde vom Bw. ausgeführt:

*Gemäß Routenplaner für ein öffentliches Verkehrsmittel betrage die durchschnittliche Fahrzeit vom Gemeindeamt R. bis zum Veranstaltungsort in S. **1 Stunde und 31 Minuten**. Für die Veranstaltungsbeginnzeit von 8 Uhr müsste ein öffentliches Verkehrsmittel bereits um 6 Uhr 43 beim Gemeindeamt R. bestiegen werden, dazu bedürfe es noch einer Gehstrecke von ca. 4 km vom Wohnhaus in Ri. zum Gemeindeamt. Gemäß BGBl. Nr. 449/2001 § 2 (2) sei jedoch eine tägliche Fahrzeit **von mehr als 1 Stunde nicht zumutbar**. Auch wenn die Entfernung **mit 79 km unter 80 km** liege, wäre zudem durch die minimale Abweichung ein **Härtefall** für den Steuerpflichtigen gegeben. Wir ersuchen daher um antragsgemäßer Stattgebung der Berufung.*

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes **außerhalb des Wohnortes** gelten gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) dann als außergewöhnliche Belastung, wenn **im Einzugsbereich des Wohnortes** keine **entsprechende Ausbildungsmöglichkeit** besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Mit dem Pauschale sind alle Internats- und **Fahrtkosten** abgegolten (LStR 2002 Rz 879, vgl. auch Doralt, EStG, 11.Auflage (1.7.2007), Rz 69 zu § 34).

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, erging eine **Verordnung** des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes **außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995** (im Folgenden Verordnung genannt).

Gemäß § 1 dieser Verordnung liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 (§ 4 der Verordnung idF BGBl. II Nr. 449/2001) wurde § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, wie folgt neu gefasst:

§ 2 lautet:

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

Die Verordnung **BGBI. Nr. 624/1995** enthält einen **dynamischen Verweis auf die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992** ("...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** ist..."); da nach der anzuwendenden Fassung der hier maßgeblichen Verordnung zum Studienförderungsgesetz 1992 bei Nachweis **einer eine Stunde überschreitenden Fahrzeit** die tägliche Fahrt trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar gilt, entfaltet ein derartiger Nachweis auch Wirkungen im Abgabungsverfahren.

Dieser Nachweis wird freilich an Hand der Grundsätze des Studienförderungsgesetz 1992 - und nicht an Hand der Ermittlungsgrundsätze des § 2 Abs. 1 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung für jene Ausbildungsorte, die in keiner Verordnung nach § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 genannt sind - zu führen sein.

*Nach Ansicht des VfGH kann der in **§ 26 Studienförderungsgesetz 1992** verwendete Begriff des **"günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels"** nicht anders als dahin verstanden werden, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel **zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden** besteht, das die Strecke **in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde** bewältigt (VfGH 11. 12. 1986, B 437/86).*

*Daher sind nach **§ 2 Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995** iVm § 2 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. II Nr. 295/2001 (**anders als nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung**) 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).*

*Da die Verordnung hinsichtlich der Nachweisführung **einer eine Stunde übersteigenden Wegzeit auf die jeweilige Gemeinde** (den Wohnort bzw. den Ausbildungsort) und **nicht auf die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte** abstellt, ist somit **nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend**, sondern die **Fahrzeit mit dem "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" 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 öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw.*

beendet wird (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 71; Lohnsteuerprotokoll 2002, Punkt 1.18.3;).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist **auch bei Katastralgemeinden auf den zentralen Bahnhof der jeweiligen Ortsgemeinde abzustellen**. Es wäre ein Wertungswiderspruch, bei der **Wohngemeinde nicht die zentrale Haltestelle** heranzuziehen, **bei der Studiengemeinde aber schon**.

Diese Kommentarmeinung wurde zuletzt auch im Erkenntnis des VwGH 27.08.2008, 2006/15/0114, bestätigt.

Die steuerliche Vertretung führt aus, dass die Wegzeit habe für den Sohn des Bws. nach den vorgelegten Plänen des benutzbaren öffentlichen Verkehrsmittels nach Salzburg 1 Stunde 31 Minuten betragen (**allerdings** ging der Bw. bei der **Wegzeitenbemessung** immer von der Wohnung bis zu den innerstädtischen Endzielpunkten (also Ort der Gesundheits- und Krankenpflegeschule in S. bzw. von der Wohnung des Bws.) aus.

Nach den Erhebungen der Abgabenbehörde I. Instanz konnte die Wegstrecke der zentralen Punkte (Einstieghaltestelle bis Hauptbahnhof S.) **innerhalb einer Stunde** bewältigt werden (siehe entsprechende Abfragen aus Routenplaner-Aktenseite 18 – R. – V. ca. 5 Km, V. - S. Hauptbahnhof 66 Kilometer , Wegzeit für ausgewählte Fahrten lt. Fahrplanauskunft ÖBB: z.B. Fahrt 3: 56 Min., Fahrt 4: 51 Min. Fahrt 5: 51 Minuten, Fahrt 6: 51 Minuten).

Maßgebend ist daher die Wegzeit Einstieghaltestelle bis Hauptbahnhof S. .

Wie oben ausgeführt, genügt es grundsätzlich, dass **in jeder Richtung zumindest** ein öffentliches Verkehrsmittel **zwischen den beiden relevanten Haltestellen** verkehrt, mit welchem die Fahrt **weniger als eine Stunde** dauert, wenn **andere Verkehrsmittel** mit einer **Fahrtzeit nicht wesentlich über einer Stunde** zur Verfügung stehen. Dieses Verkehrsmittel muss **nicht jenes sein, welches vom Sohn des Bw tatsächlich benutzt wird**.

Erläuternd wird erwähnt, dass der Umstand, dass im Ausbildungsort mit innerstädtischen Verkehrsmitteln weitere Strecken zurückgelegt werden müssen, für die Beurteilung der **Fahrtzeit zwischen Wohn- und Studienort nach der geänderten Verordnung irrelevant** ist. Auf die individuelle Unterrichtsgestaltung (also in Abstimmung auf die Verfügbarkeit konkreter Züge) kommt es nach der derzeitigen Verwaltungspraxis nicht an .

Die einzige, seit Oktober 2001 **neu** hinzugekommene Möglichkeit für die Abgabenbehörde auf individuelle Umstände - und nicht auf standardisierte, vom Einzelfall losgelöste Regelungen -

Bedacht zu nehmen, besteht in der bis September 2001 nicht gegebenen Zulässigkeit der Nachweisführung einer eine Stunde übersteigenden täglichen Fahrzeit zwischen Wohn- und Ausbildungsgemeinde bei "Verordnungsgemeinden".

Im Falle der Benützung des Zuges handelte es sich unter Zugrundelegung der Abfragen der Abgabenbehörde I. Instanz um 66 Bahntarifkilometer (also keineswegs knapp an der Grenze von 80 Kilometern gelegen) .

Der **Nachweis einer eine Stunde übersteigenden Fahrtzeit** konnte im gegenständlichen Fall daher **nicht** erbracht werden.

*Selbst wenn vom Sohn des Bws. ein Zug mit einer Fahrzeit über einer Stunde verwendet würde, ist die **geringfügige Überschreitung** der Fahrzeit von einer Stunde unschädlich (vgl. auch VfGH 11. 12. 1986, B 437/86: "im Einzelfall zweckmäßigeres Verkehrsmittel **unwesentlich länger als eine Stunde** für die Bewältigung der Wegstrecke benötigt"). Es handelt sich hierbei nur um **eine unbeachtliche, geringfügige Überschreitung** (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG 1988, 34, Anm. 71).*

Ablehnung des Sohnes mangels Kapazität an der Schule in V.

Zum Argument, dass dem Sohn des Bws. der Besuch der Gesundheits- und Krankenpflegeschule in V. verwehrt blieb, da er aus Kapazitätsgründen an dieser Schule abgelehnt worden sei, wird vom Referenten bemerkt:

Damit wird jedenfalls nach Meinung des Referenten die **konkrete Unmöglichkeit** des Besuches der entsprechenden Schule in V. unterstrichen (unstrittig).

Die Zwangsläufigkeit der „*auswärtigen*“ Berufsausbildung läge daher vor. Dennoch hat dieser Umstand im konkreten Fall keine Auswirkung:

Denn der Ordnungsgeber hat präzisiert, **unter welchen Kriterien** eine auswärtige Berufsausbildung angenommen werden kann (Kilometerstaffel [(über 80 Kilometer, aber auch darunter)] in Verbindung mit der Möglichkeit des Nachweises einer eine Stunde übersteigenden Wegzeit („*zeitliche Unzumutbarkeit*“).

Nach VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058 bzw. 11.05.1993, 91/14/0085 müssen, wenn eine öffentliche Schule am Wohnort (bzw. im Einzugsbereich) des Steuerpflichtigen besteht, **besondere Gründe** vorliegen, die einen **auswärtigen Schulbesuch** geboten erscheinen lassen.

Solche besonderen Gründe liegen nach Ansicht des Referenten im konkreten Fall zwar vor, jedoch ist die Ablehnung des Sohnes an der Schule in V. aus Kapazitätsgründen kein solcher

Umstand, der die Kriterien der maßgeblichen Verordnung hinsichtlich „Auswärtigkeit“ aufheben könnte. Auch im Falle des Vorliegens von besonderen Gründen muss das Kriterium der Auswärtigkeit gegeben sein (was im Falle des Besuches an der entsprechenden Gesundheits- und Krankenpflege-Schule in W. zweifelsohne gegeben gewesen wäre). Der Sohn hat sich für jene Schule in S. (und nicht für die Schule in W.) entschieden und hat damit für das Veranlagungsjahr 2009 (nicht aber für Folgejahre) sein „Wahlrecht“ konsumiert.

Dass die Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hätte, wurde vom Bw. nicht behauptet.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 15. März 2011