



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Gabriele Friedbacher, Karl Studeregger und LWR Ing. Mag. Dr. Martin Jilch im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung des NN, vertreten durch ST, vom 29. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten, vertreten durch Amtsdirektor Herbert König, vom 21. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 14. März 2006 in 3100 St. Pölten, Daniel Gran Str. 8-10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2001 und 2002 unter anderem den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes A. Der Hauptwohnsitz von A ist in C, einer Katastralgemeinde von B. A hat in den berufsgegenständlichen Jahren an der Universität in Wien studiert.

Im Zuge der Veranlagung wurde der Pauschbetrag nicht gewährt und in der Bescheidbegründung auf die diesbezügliche Begründung des Vorjahres verwiesen, in der ausgeführt wurde, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer zum Wohnort gelten jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26/3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar sei. Die Fahrtzeit vom Studienort Wien nach B ist laut Verordnung zumutbar.

Die am 29. Jänner 2004 eingebrachten Berufungen begründete der Bw wie folgt:

"Meine Berufung ist damit zu begründen, dass gemäß geltenden Gesetz bei Unterschreitung der 80 km Entfernung zwischen Wohnung und Ausbildungsort der monatliche Pauschbetrag auch dann zusteht, wenn die Fahrtzeit (einfache Fahrt) mehr als eine Stunde beträgt.

Diese Voraussetzung ist gegeben und wird wie folgt nachgewiesen:

• Summe aller Fahrtzeiten gemäß beiliegender Fahrplanauskunft der ÖBB:	1 h 34 min
• Summe der Gehzeiten von Wohnung zur Haltestelle und U-Bahn zu U:	20 min
• Zeitaufwand insgesamt (einfache Strecke):	1 h 54 min"

Am 23. März 2004 erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen und führte in den Begründungen gleich lautend aus, dass bei der Berechnung der Fahrtzeit Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung nicht zu berücksichtigen seien. Dies gehe unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt werde. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrtzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel sei es ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel

zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiere, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige. Das müsse nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein. Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen sei nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen seien daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (Gemeinden B, Wien). Die anzurechnende Fahrtzeit betrage daher unter einer Stunde und es sei daher die Hin- und Rückfahrt zwischen B und Wien zumutbar.

Gegen diese Bescheide brachte der steuerliche Vertreter des Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein, stellte einen Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und führte in der Begründung wie folgt aus:

"Ab dem Studienjahr 2001/2002 – somit ab dem Wintersemester 2001 – steht auf Grund des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und dem neu eingefügten § 22 der Verordnung BGBl 1993/605 (Änderung durch BGBl II 2001/295) der Pauschbetrag von monatlich ATS 1.500 bzw. EUR 110 zu.

Im Besonderen verweisen wir auf das Lohnsteuerprotokoll 2002, BMF 2.10.2002, 07 0101/1-IV/7/02 (u.a. auch ARD 5348/2002 vom 11.10.2002, Seite 9) und Sailer u.a., Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003 (im Folgenden kurz: Sailer), § 34, TZ 35/24, Seite 627.

Die in Sailer, § 34 TZ 34/25, Seite 628 angeführten Bahnhöfe betreffen Linz und Wien und dies kann nicht auf z.B. B umgelegt werden. Im ggstdl. Fall beträgt die Fahrtstrecke von der dem Wohnort nächstgelegenen Bus/Bahnhaltestelle zum "Hauptbahnhof B rd. 7-8 km. Diese Wegstrecke kann nur mit öffentlichen Verkehrsmitteln der ÖBB (Bahn oder Bahnbus) zurückgelegt werden. Dies ist mit Sicherheit nicht als "innerörtliches Verkehrsmittel" im Heimatort (z.B. Straßenbahn, U-Bahn) gleichzustellen. Die Argumentation der Behörde ist daher uE denk unmöglich.

Gemäß VwGH 31.10.2000, 95/15/0196 sind auch lange Wegzeiten in die Berechnung mit einzubeziehen, also muss dies wohl auch für die Fahrt von einer Katastralgemeinde in den Hauptort gelten.

Abschließend halten wir fest, dass gerade für solche Fälle der zitierte § 22 neu eingefügt wurde, ansonsten ja die alte Fassung genügt hätte. Dieser § 22 der VO lässt auch keinen Auslegungsspielraum - wie er von der Behörde angewendet wird – zu, da alle Kriterien des § 22 erfüllt sind.

Ich verweise auf die beiliegende Anfragenbeantwortung des BMF per E-Mail zu einem gleichgelagerten Fall im gleichen Ort."

In der Anfragenbeantwortung des BMF wurde ausgeführt, dass die geänderten Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pauschbetrages betreffend eines Kindes außerhalb des Wohnortes erst für Zeiträume ab dem Studienjahr 2001/2002 anzuwenden sind. Weiters wird darauf hingewiesen, dass für die offenen Berufungen der Kalenderjahre 1999 und 2000 die VO BGBl. Nr. 624/1995 maßgeblich ist.

Mit Bericht vom 20. April 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung hat die Behörde selbst Erhebungen hinsichtlich der Fahrtzeit angestellt und dabei folgende Fahrplanauskünfte der ÖBB erhalten:

Fahrtzeit von B nach Wien Westbahnhof für Dienstag den 2. Oktober 2001:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	6:35	6:55	7:14	7:19	7:54	8:07
Ankunft	7:33	7:45	8:06	8:10	8:42	8:55
Fahrdauer in Minuten	58	50	52	51	48	48

Fahrtzeit Wien Westbahnhof nach B für Dienstag den 2. Oktober 2001:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	14:16	14:20	14:28	14:49	15:16	15:20
Ankunft	14:58	15:05	15:40	15:44	15:58	16:05
Fahrdauer in Minuten	42	45	72	55	42	45

Die letzten Züge von Wien Westbahnhof nach B fahren:

Abfahrt	22:15	22:33	23:25
Ankunft	22:58	23:54	0:08
Fahrdauer in Minuten	43	81	43

Fahrtzeit von B nach Wien Westbahnhof für Mittwoch den 2. Oktober 2002:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	6:35	6:55	7:14	7:19	7:54	8:07
Ankunft	7:33	7:45	8:06	8:10	8:42	8:55
Fahrdauer in Minuten	58	50	52	51	48	48

Fahrtzeit Wien Westbahnhof nach B für Mittwoch den 2. Oktober 2002:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	14:16	14:20	14:28	14:49	15:16	15:20
Ankunft	14:58	15:05	15:40	15:44	15:58	16:05
Fahrdauer in Minuten	42	45	72	55	42	45

Die letzten Züge von Wien Westbahnhof nach B fahren:

Abfahrt	22:15	22:33	23:25
Ankunft	22:58	23:54	0:08
Fahrdauer in Minuten	43	81	43

Auch von C nach Wien Westbahnhof und retour wurden für Mittwoch den 2. Oktober 2002 Erhebungen durchgeführt.

Fahrtzeit von C nach Wien Westbahnhof für Mittwoch den 2. Oktober 2002:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3
Abfahrt	6:56	8:25	8:58
Ankunft	8:06	9:42	9:59
Fahrdauer in Minuten	70	77	61

Fahrtzeit Wien Westbahnhof nach C für Mittwoch den 2. Oktober 2002:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
--	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------

Abfahrt	12:20	13:20	14:20	15:20	16:20	17:20
Ankunft	13:24	14:24	15:24	16:24	17:24	18:24
Fahrtdauer in Minuten	64	64	64	64	64	64
	Fahrt 7	Fahrt 8	Fahrt 9			
Abfahrt	18:20	19:20	21:20			
Ankunft	19:24	20:24	22:23			
Fahrtdauer in Minuten	64	64	63			

Wie aus diesen Erhebungen ersichtlich ist liegen die Fahrtzeiten von Wien Westbahnhof und zurück mit wenigen Ausnahmen unter einer Stunde. Auch von C nach Wien Westbahnhof und zurück wird die Fahrtdauer von einer Stunde nur geringfügig überschritten (zwischen 1 Minute und 4 Minuten bzw. 10 bis 17 Minuten).

Diese Ermittlungen wurden im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung dem steuerlichen Vertreter des Bw vorgehalten.

In der am 14. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass die nächstgelegene Haltestelle D sei und es von dort keine Verbindung unter einer Stunde gebe. Weiters wies der steuerliche Vertreter auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates betreffend die Gemeinde Pottschach, in der die Entfernung zwischen Wohnung und Bahnhof jedoch nur 2 Kilometer betragen habe. Im gegenständlichen Fall seien jedoch 7 Kilometer zurückzulegen. Es gebe in B als innerstädtisches Verkehrsmittel nur einen Citybus, den der Sohn des Bw nicht verwenden könne.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die bisherigen Ausführungen in den Begründungen der vom Finanzamt erlassenen Entscheidungen.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der Akten des Finanzamtes sowie der vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungen und der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie ist in C. C ist eine Katastralgemeinde von B.

Der Sohn des Bw, A, studiert an der Universität in Wien.

B (C) ist von Wien weniger als 80 km entfernt.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl.

Nr. 605/1993, in der Fassung BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. Nr. 307/1997 und BGBl. II

Nr. 295/2001 ist von der Gemeinde B die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar.

Die Zugverbindungen zwischen C bzw. B und Wien Westbahnhof wurden mittels des elektronischen ÖBB-Fahrplanes (HAFAS) für den berufungsgegenständlichen Zeitraum ermittelt.

Hieraus ergibt sich, dass auch zwischen der Haltestelle C und Wien Westbahnhof Verbindungen bestehen, deren Fahrzeit nur geringfügig eine Stunde überschreiten (z.B. 61 Minuten, 64 Minuten); dem im Vorlageantrag geäußerten gegenteiligen Vorbringen des Bw war daher nicht zu folgen.

Rechtlich folgt hieraus:

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 1.500,00 S [110,00 €] pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

I. Rechtslage für den Zeitraum Jänner bis September 2001:

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.

§ 2 der Verordnung hat folgenden Wortlaut:

- (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte bleiben jeweils für Wegstrecken bis 1500 m außer Ansatz.*
- (2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten jedenfalls 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 ist.*

Erwähnt wird, dass nach der Lehre und ständigen Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates die Lage einer Katastralgemeinde wie die des Hauptortes zu beurteilen ist (Nachweis *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 70).

Sowohl die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen als auch die darin genannten Verordnungen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 verwenden den Begriff "Gemeinde".

Unter Gemeinde ist – siehe Art 115 Abs. 1 B-VG – grundsätzlich die Ortsgemeinde zu verstehen.

Soll ausnahmsweise nicht auf die Ortsgemeinde abgestellt werden, so spricht der Gesetz- und der Verordnungsgeber ausdrücklich von "Katastralgemeinde" – etwa in der Anlage zur Durchschnittssatzverordnung, BGBl. II Nr. 107/1997.

Es ist auch nicht ersichtlich, dass in den Verordnungen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 unter Gemeinden andere als Ortsgemeinden verstanden werden, zumal in den Verordnungen nur die Bezeichnung von Ortsgemeinden genannt sind.

Außer Streit steht, dass C eine Katastralgemeinde von B ist.

Beträgt die Entfernung zwischen Ausbildungs(Studien)- und Wohnort weniger als 80 km und gilt die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen den beiden Orten gemäß der zu § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 ergangenen Verordnungen als zeitlich zumutbar, erfolgt die Berufsausbildung eines Kindes innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Die durch eine solche Berufsausbildung verursachten Aufwendungen können weder nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 noch - im Hinblick auf die Anordnungen in § 34 Abs. 7 EStG 1988 - nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 18.3.2003, RV/0356-I/02; UFS [Linz], Senat 6 [Referent], 11.3.2003, RV/1360-L/02; UFS [Linz], Senat 2, 10.6.2003, RV/1297-L/02; UFS [Linz], Senat 7 [Referent], 21.3.2003, RV/1281-L/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 1.8.2003, RV/2672-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.8.2003, RV/4232-W/02).

Nach der im Zeitraum Jänner bis September 2001 geltenden Rechtslage stellen die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz eine unwiderlegliche Vermutung auf, dass hinsichtlich der in ihnen genannten Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist (vgl. VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098; VwGH 28. 5. 1997, 96/13/0109).

Wie festgestellt, nennt § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, in der Fassung BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. Nr. 307/1997 und BGBl. II

Nr. 295/2001 als Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, unter anderem B.

Es kommt daher im Zeitraum Jänner bis September 2001 die unwiderlegliche Vermutung der Verordnung, dass eine tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist, zum Tragen.

Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat bei dieser Sach- und Rechtslage verwehrt zu prüfen, ob im Einzelfall ungeachtet der Anführung in einer der Verordnungen eine tägliche Hin- und Rückfahrt nicht möglich ist.

II. Rechtslage für den Zeitraum ab Oktober 2001:

Die zu § 34 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, wurde mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. II Nr. 449/2001, mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002, wie folgt geändert:

§ 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.*

Bezüglich der Beurteilung einer Katastralgemeinde wird auf die Ausführungen unter I. hingewiesen.

Wiederholt wird das Außerstreitstehen von C als Katastralgemeinde von B.

Aus der Änderung der Verordnung ist für den Bw freilich vorerst nichts gewonnen, weil die Verordnung in dieser Fassung während des gesamten Jahres 2001 nicht anwendbar ist, sondern erst ab 2002 gilt.

Allerdings ist zu beachten, dass auch die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 eine Änderung erfahren hat. Mit BGBl. II Nr. 295/2001 wurde in die Verordnung - mit erstmaliger Wirksamkeit für Anträge von Studierenden für das Studienjahr 2001/2002 (§ 23 Abs. 6 dieser Verordnung i.d.F. BGBl. II Nr. 295/2001) - anstelle des bisherigen § 22 ein neuer § 22 eingefügt, der wie folgt lautet:

"§ 22. Wenn in einem Verfahren über die Zuerkennung von Studienbeihilfe nachgewiesen wird, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt, so gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar."

Es ist daher - worauf der steuerliche Vertreter des Bw zutreffend verweist - nach herrschender Meinung seit 1. Oktober 2001 (Beginn des Studienjahres 2001/2002, § 6 Abs. 1 UniStG) auch im Abgabenverfahren der Gegenbeweis der längeren Fahrtdauer zulässig (die Neufassung der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 durch Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 erfolgte zwar erst ab 1. Jänner 2002, durch den Verweis auch in der Stammfassung der Verordnung BGBl.

Nr. 624/1995 auf die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 ergibt sich jedoch die Zulässigkeit schon ab 1. Oktober 2001; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 69; vgl. auch Lohnsteuerprotokoll 2002, 1.18.2 und die vom steuerlichen Vertreter des Bw vorgelegte Anfragenbeantwortung des BMF vom 11. November 2002).

Die Verordnung BGBl. 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 seit 1. Oktober 2001 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 Abgabenverfahren (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.7.2003, RV/4572-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.7.2003, RV/3698-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.7.2003, RV/3702-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 18.8.2003, RV/4356-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 29.8.2003, RV/4297-W/02). Der von UFS [Linz], Senat 3

[Referent], 8.9.2003, RV/0003-L/03, mit ausführlicher Begründung vertretenen Auffassung, dieser Nachweis könne bereits für Zeiträume vor dem 1. Oktober 2001 geführt werden, wird im Hinblick auf die ausdrücklichen Inkrafttretensbestimmungen in den jeweiligen Verordnungen nicht gefolgt. Auch das in dieser Entscheidung zitierte Lohnsteuerprotokoll 2002 zieht die Rückwirkensgrenze beim Studienjahr 2001/2002, also mit 1. Oktober 2001.

Dieser Nachweis wird im Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 (wie auch ab Jänner 2002) freilich an Hand der Grundsätze des StudienförderungsG 1992 - und nicht an Hand der Ermittlungsgrundsätze des § 2 Abs. 1 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stamfassung für jene Ausbildungsorte, die in keiner Verordnung nach § 26 Abs. 3 StudienförderungsG 1992 genannt sind - zu führen sein (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 5.12.2003, RV/4519-W/02).

Da die Gemeinde B in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 als Gemeinde genannt ist, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, kommt § 2 Abs. 2 der Verordnung, BGBl. II Nr. 449/2001, zum Tragen, wonach an sich Wien als im Einzugsbereich von B (C) gelegen gilt.

Der im zweiten Satz dieser Norm zitierte Nachweis würde im Falle seines Gelingens aber die im ersten aufgestellte Vermutung widerlegen und bewirken, dass der Studienort Wien nicht im Einzugsbereich des Wohnortes B (C) gelegen wäre.

Die Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 verweist für die Fahrzeitermittlung auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992. Die Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 stellt wie das Studienförderungsgesetz 1992 auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte ab. Auch die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 gehen von standardisierten Werten aus. Es ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrtzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrtzeit zwischen diesen beiden Gemeinden (Fahrtzeit Wohnort – Studienort). Hierbei ist die Fahrtzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird. Auch die Studie des Österreichischen Instituts für Raumplanung, die den Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 zu Grunde liegt, rechnet mit dem jeweiligen Stadtzentrum bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen, wobei ausgenommen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt)Bahnhof herangezogen wurde. Für Wien werden für die Bahn folgende Aus- bzw. Einstiegstellen herangezogen: Wien Westbahnhof, Wien Franz Josefs-Bahnhof, Wien Nord, Wien Südbahnhof und Wien Mitte.

Weiters wäre für die Berechnung der Fahrtzeit das "günstigste öffentlichen Verkehrsmittel" heranzuziehen.

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). Diese Rechtsprechung fand auch in Rz 883 LStR 2002 Eingang.

Dieses öffentliche Verkehrsmittel muss grundsätzlich auch konkret für den Auszubildenden verwendbar sein (vgl. UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 23.9.2003, RV/3891-W/02; a.M. offenbar UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 4.8.2003, RV/0334-I/03). So kann ausnahmsweise nicht das "schnellste" öffentliche Verkehrsmittel als "günstigstes" Verkehrsmittel heranzuziehen sein, weil die Benützung etwa infolge mehrstündiger Wartezeiten (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 70) oder zu kurzer Ruhepausen zwischen Rückkehr vom Studienort und Fahrbeginn zum Studienort am nächsten Tag unzumutbar wäre (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02). Liegt die Erreichbarkeit des Studienortes mit der Bahn regelmäßig - unter Tags und am späten Abend - unter einer (fallweise: knapp über einer) Stunde Fahrzeit (inklusive allfälligem Umsteigen), ist die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 29.8.2003, RV/4297-W/02).

Nach § 2 Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 i.V.m. § 22 Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 i.d.F. BGBl. II Nr. 295/2001 (anders als nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung) sind 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/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 71; Lohnsteuerprotokoll 2002, Punkt 1.18.3; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02); UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 18.8.2003, RV/4356-W/02).

Dem steuerlichen Vertreter des Bw ist beizupflichten, dass der VwGH in einer Reihe von Erkenntnissen zum § 34 Abs. 8 EStG 1988 immer wieder darauf hingewiesen hat, dass bei der Beurteilung der Zumutbarkeit nicht nach schematischen Kriterien vorzugehen, sondern auf die Besonderheit des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen ist. Insbesondere ist nach dieser Judikatur eine Wegzeit zwischen Wohnung und Studienstätte - unter Berücksichtigung des Weges zwischen Wohn- und Haltestelle, Umsteigezeiten, innerörtlicher Verkehrsmittel, Wegzeit von der letzten Haltestelle zur Ausbildungsstätte - zu berücksichtigen. Allerdings bezieht sich diese Judikatur auf die Zeiträume vor Erlassung der Verordnung BGBl.Nr. 624/1995 und ist daher auf den Berufszeitraum nicht anwendbar (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, 34, Anm. 71).

Im Geltungsbereich der Verordnung BGBl.Nr. 624/1995 ist die Strecke zwischen der zentralen Haltestelle des in Betracht kommenden öffentlichen Verkehrsmittels im Wohnort einerseits und der zentralen Haltestelle im Ausbildungsort andererseits maßgebend.

Eine Prüfung ist dann vorzunehmen, wenn der Ausbildungsort von keiner Verordnung umfasst ist oder bei einer „Verordnungsgemeinde“ der Nachweis einer längeren Fahrzeit geführt wird.

Der Nachweis, dass die tägliche Fahrtzeit zwischen B (C) und Wien je Richtung mehr als eine Stunde betrage, ist dem Bw jedoch misslungen. Nach Angaben des Bw beträgt die Fahrtdauer von C bis Wien 1 Stunde 34 Minuten zuzüglich 20 Minuten Gehzeit, somit insgesamt 1 Stunde 54 Minuten. Aus der der Berufung beigelegten Auskunft der ÖBB ist jedoch ersichtlich, dass die Fahrtzeit von B nach Wien Hütteldorf nur 49 Minuten beträgt.

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.

Maßgebend wäre daher nicht die (weitere) Wegzeit C - Wien Westbahnhof, sondern jene (nähere) B – Wien Westbahnhof.

Es wird darauf hingewiesen, dass bei der Berechnung der Fahrtzeit als Endstelle am Studienort immer die vorne angeführten Haltestellen, im vorliegenden Fall Wien Westbahnhof, herangezogen werden, selbst dann wenn der Umstieg in ein innerstädtisches Verkehrsmittel bereits früher erfolgt, wie im vorliegenden Fall laut Ausführungen des Bw bereits in Hütteldorf.

So wie im gegenständlichen Fall die weiter entfernt gelegene Haltestelle nicht maßgebend ist, wäre im umgekehrten Fall - die zentrale Haltestelle einer Wohnsitzgemeinde ist nur in einer Fahrzeit von über einer Stunde von der zentralen Haltestelle der Ausbildungsgemeinde

erreichbar – eine zur Ausbildungsgemeinde nahe gelegene weitere Haltestelle für den Pauschbetrag unschädlich.

Es liegt im Wesen einer Pauschalierung, dass im Einzelfall nicht immer befriedigende Lösungen erzielt werden. So ist hier zwar der Weg von der Wohnung zur zentralen Haltestelle des Wohnortes atypisch lang; es gibt aber auch innerhalb Wiens nicht wenige Ausbildungsstätten, die in ähnlicher Entfernung zum – aus Sicht des Studierenden – jeweils in Betracht kommenden Hauptbahnhof liegen.

Da die Erreichbarkeit wie oben bereits festgestellt mit der Bahn regelmäßig – unter Tags und am späten Abend – unter einer oder – in einigen Fällen – knapp über einer Stunde Fahrzeit (inklusive allfälligem Umsteigen) liegt, war auch nicht zu prüfen, ob die Ruhepausen ausreichend waren.

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 Fahrzeit nicht wesentlich über eine Stunde zur Verfügung stehen. Dieses Verkehrsmittel muss nicht jenes sein, welches vom Sohn des Bw tatsächlich benutzt wird.

Selbst wenn vom Sohn des Bw ein Zug mit einer Fahrzeit über einer Stunde verwendet wird, 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/Leitner/Wanke, EStG 1988, 34, Anm. 71)

Erläuternd wird erwähnt, dass der Umstand, dass im Ausbildungsort mit innerstädtischen Verkehrsmitteln weitere Strecken zurückgelegt werden müssen, für die Beurteilung der Fahrzeit zwischen Wohn- und Studienort nach der geänderten Verordnung irrelevant ist (siehe Lohnsteuerprotokoll 2002, P 1.18.3).

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“. Dieser Nachweis konnte im gegenständlichen Fall nicht erbracht werden.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. März 2006