



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H , vertreten durch K, vom 15. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch D, vom 26. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 nach der am 5. April 2006 in 5, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 für die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes die Absetzung des gesetzlich vorgesehenen Pauschalbetrages als außergewöhnliche Belastung.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die beantragte Absetzung nicht und führte in der Begründung aus, dass Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes nur dann als eine außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit gegeben sei. Dies sei jedoch im gegenständlichen Verfahren gegeben und es könne daher die beantragte Absetzung nicht gewährt werden.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem ausgeführt, dass im Einzugsgebiet des Wohnortes der vom Sohn besuchten Schultyp mit dem Schwerpunkt M nicht angeboten würde. Es werde daher um Stattgabe des Berufungsbehrens gebeten.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend der Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, Ausbildungsstätten die innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer zum Wohnort dann als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelten würden, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels betrage. Unter Heranziehung des ÖBB-Fahrplanes (günstigste Zugverbindung zwischen Wohnort und Ausbildungsort) sei sowohl die Hin- als auch die Rückfahrt (P – B – P) innerhalb einer Stunde möglich und der Ausbildungsort liege daher im Einzugsbereich des Wohnortes. Die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung könne daher nicht anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass sich der Begriff "Einzugsbereich des Wohnortes" am ehesten mit der Zumutbarkeit der täglich zurückgelegten Wegstrecke und der dafür mit öffentlichen Verkehrsmitteln aufzuwendenden Zeit umschreiben lasse. Die Zumutbarkeit könne nicht nach schematischen Kriterien, die auf die Besonderheiten des Einzelfalles keine Rücksicht nehmen würden, beurteilt werden. Es sei durchaus möglich, dass der Verkehr mit öffentlichen Verkehrsmitteln in besonderer Weise auf die zeitlichen Bedürfnisse von Arbeitnehmern abgestellt sei, sodass diesen die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort und Arbeitsort zugemutet werden könne, während Studenten für dieselbe Wegstrecke eine durch erhebliche Wartezeiten, wesentlich längere Fahrzeit benötigen würden, weil sie die öffentlichen Verkehrsmittel zu anderen Tageszeiten benützen müssten (VwGH 14. 09. 1994, 91/13/0229 und 22. 09. 2000, 98/15/098).

Als Anlage werde daher eine Aufstellung der Zugverbindungen für die Fahrplanperiode 14. 12. 2003 bis 11. 12. 2004 übermittelt, aus der ersichtlich sei, dass die Hinfahrt inkl. Erreichen der Verkehrsmittel und Erreichen der Schule eine Stunde und drei Minuten dauere und die Rückfahrt nach Beendigung des Unterrichts (12.00 Uhr bzw. 13.00 Uhr) eine Stunde und 32 Minuten betragen würde. Es werde daher um Stattgabe gebeten.

Dieser vom Parteienvertreter vorgelegten Aufstellung der Zugverbindungen ist für die Fahrplanperiode 14. 12. 2003 bis 11. 12. 2004 unter anderem folgendes zu entnehmen:

Zugnummer	R 5002
P ab	6.41 Uhr
Sc an	7.02 Uhr

Zugnummer	R 4907		
Sc ab	7.10 Uhr		
B an	7.30 Uhr		
B Haltestelle an	7.34 Uhr		
Zugnummer	4912	EC 112	4914
B Haltestelle ab	12.23 Uhr		14.23 Uhr
B ab	12.26 Uhr	13.26 Uhr	14.26 Uhr
Sc an	12.47 Uhr	13.44 Uhr	14.47 Uhr
Zugnummer	R 5025	R 5027	R 5027
Sc ab	13.25 Uhr	14.25 Uhr	15.25 Uhr
P an	13.45 Uhr	14.45 Uhr	15.45 Uhr

In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Vertreter des Berufungswerbers auf Befragen des Referenten an, dass der Sohn des Berufungswerbers im Streitjahr 2004 den ersten bzw. zweiten Jahrgang des BORG B besucht habe. Der Unterricht habe täglich um 8.00 Uhr begonnen und habe in der 5. Schulstufe (erster Jahrgang) um 12.45 Uhr bzw. in der 6. Schulstufe (zweiter Jahrgang) um 13.40 Uhr geendet, wie das Finanzamt bereits ermittelt habe. Da es keine Busverbindung zwischen P (Wohnort) und B (Ausbildungsstätte) gäbe, werde die Eisenbahn (ÖBB) benützt. Den Parteien wurden vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg Fahrplanauskünfte für den 7. 6. 2004 (Fahrplan 2003/04) und vom 6. 12. 2004 (Fahrplan 2004/05) übergeben. Der Vertreter des Berufungswerbers führte auf Befragen aus, dass der Sohn des Berufungswerbers jeweils am Wohnort P einsteige und am Bahnhof B aussteige. Die Berechnung der Fahrzeit wurde vom Vertreter des Berufungswerbers wie folgt vorgenommen:

Fahrzeit ÖBB – 40 min

Wartezeit Bahnhof B – ca. 5-10 min

Bus – Bahnhof B – Haltestelle in der Nähe des BORG – 10 min

Gehweg – Haltestelle Bus – Schule – ca. 5 min

Insgesamt ergäbe dies mehr als eine Stunde. Die Berechnung der Fahrzeit von der Ausbildungsstätte (B) zum Wohnort (P) betrage bereits nach den vorliegenden Fahrplanauskünften über eine Stunde.

Auf Befragen der Vertreterin des Finanzamtes, ob das Kind täglich diese Fahrtstrecke zurücklege, führte der Vertreter des Berufungswerbers aus, dass der Sohn des Berufungswerbers täglich diese Fahrtstrecke in der Schulzeit zurücklege.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Berufung abzuweisen und führte aus, dass gem. § 2 Abs. der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb eines Wohnortes in der geltenden Fassung, auf die örtlichen Verkehrsverbindungen nicht Bedacht zu nehmen sei. Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder Studienort und Umsteigevorgänge seien nicht in die Wegzeiten einzurechnen. Maßgeblich sei demnach nur die Fahrzeit die das günstigste öffentliche Verkehrsmittel zwischen den Wohnort und den Ausbildungsort benötige. Laut Fahrplanauskunft der ÖBB benötigt der Zug für die Fahrtstrecke P – B in der Früh 49 min, nach Schulende für die Heimfahrt 54 min (in Studentakt würden Rückfahrmöglichkeiten bestehen).

Der Vertreter des Berufungswerbers führte abschließend aus, dass ab einer Wegstrecke von 1,5 km die Zeit die für die Zurücklegung dieser Strecke in die Fahrzeit einzurechnen sei und daher die Fahrzeit über eine Stunde betrage und somit der Berufung Folge zu geben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 (§ 34 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl I 59/2001 und BGBl I 155/2002).

Die maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, idF des BGBl II 449/2001 lauten:

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.

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 (§ 2 Abs. 1 und 2 der Verordnung).

Die Bestimmungen des § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II 449/2001 sind für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden (§ 4 zweiter Satz der Verordnung).

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 (§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992).

Im gegenständlichen Verfahren sind der Unterrichtsbeginn, das Unterrichtsende und die Fahrzeiten des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels **unstrittig**.

Stundenplan des Sohnes im Jahr 2004 (5. Jahrgang)

Wochentag	Unterrichtsbeginn	Unterrichtsende
Montag	8.00 Uhr	12.45 Uhr
Dienstag	8.00 Uhr	12.45 Uhr
Mittwoch	8.00 Uhr	12.45 Uhr
Donnerstag	8.00 Uhr	12.45 Uhr
Freitag	8.00 Uhr	12.45 Uhr

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 5. Jahrgang zwischen P und B ist die Eisenbahn (ÖBB) – Fahrzeiten zu Unterrichtsbeginn (8.00 Uhr) -

TAG	P	B	Fahrzeit
07.06.2004	6.41 Uhr	7.30 Uhr	Std. 49 min

Unterrichtsende nach Wochentagen

Wochentag	Unterrichtsende
Montag	12.45 Uhr

Dienstag	12.45 Uhr
Mittwoch	12.45 Uhr
Donnerstag	12.45 Uhr
Freitag	12.45 Uhr

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 5. Jahrgang zwischen B und P ist die Eisenbahn (ÖBB) zu Unterrichtsende - Fahrzeiten zwischen B und P nach Unterrichtsende -

B	P	Fahrzeit
13.26 Uhr	14.20 Uhr	54 min*
14.26 Uhr	15.45 Uhr	1 Std. 19 min**
15.26 Uhr	16.20 Uhr	54 min*

* Wartezeit in Bs 10 min, ** Wartezeit in Sc 38 min

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 6. Jahrgang zwischen P und B ist die Eisenbahn (ÖBB) - Fahrzeiten zu Unterrichtsbeginn (8.00 Uhr) -

TAG	P	B	Fahrzeit
06.12.2004	6.41 Uhr	7.30 Uhr	49 min

Unterrichtsende nach Wochentagen

Wochentag	Unterrichtsende
Montag	13.40 Uhr
Dienstag	13.40 Uhr
Mittwoch	13.40 Uhr
Donnerstag	13.40 Uhr
Freitag	13.40 Uhr

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 6. Jahrgang zwischen B und P ist die Eisenbahn (ÖBB) zu Unterrichtsende - Fahrzeiten zwischen B und P nach Unterrichtsende -

B	P	Fahrzeit
14.26 Uhr	15.45 Uhr	1 Std. 19 min*

15.26 Uhr	16.20 Uhr	54 min**
-----------	-----------	----------

* Wartezeit in Sc 38 min, * Wartezeit in Bs 10 min

Im gegenständlichen Verfahren ist **strittig**,

- ob Gehzeiten, zu den Stationen des "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels" und
- Wartezeiten als "Fahrzeit" zu berücksichtigen sind.

Durch die ab 1. Jänner 2002 anzuwendende Neufassung des § 2 Abs. 1 der Verordnung (BGBl II 449/2001) erfolgte eine Angleichung an die Bestimmung des § 26 Abs. 3 StudFG 1992 insoweit, als nunmehr in § 2 Abs. 1 der Verordnung nicht mehr vom "schnellsten" öffentlichen Verkehrsmittel, sondern vom "günstigsten" öffentlichen Verkehrsmittel die Rede ist. Inhaltlich muss damit keine Änderung verbunden sein, zumal auch das günstigste Verkehrsmittel nicht das zweckmäßigste sein muss (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, § 34 Allgemein, Einzelfälle unter Hinweis auf VfGH 11. Dezember 1986, B 437/86). Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes kann der im Studienförderungsrecht (§ 13 StudFG 1983, nunmehr § 26 StudFG 1992) verwendete Begriff des "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" 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. Auf diese Rechtsprechung wird auch in der Rz 883 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 hingewiesen (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71).

Die Bestimmung des § 2 Abs. 1 der Verordnung verweist zur Ermittlung der Fahrzeit nur mehr auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 StudVG 1992 (diese Bestimmung enthält die Regelung, dass eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keineswegs mehr zumutbar ist). Es kommt somit auf die Fahrzeit der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel auf der Strecke zwischen dem Bahnhof am Wohnort (P) und dem Bahnhof am Ausbildungsort (B) an (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, § 34 Allgemein, Einzelfälle).

Da die Verordnung BGBl II 449/2001 – ebenso wie das Studienförderungsgesetz 1992 – auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt, wobei auch die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 in denen die Erreichbarkeit der Studienorte festgelegt werden von standardisierten (Zeit) Werten ausgehen, ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird. Auch die Studie des Österreichischen Institutes für Raumplanung, die den Verordnungen

zum Studienförderungsgesetz 1992 zu Grunde liegt, rechnet mit dem jeweiligen Stadtzentrum bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen, wobei abgesehen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt) Bahnhof herangezogen wird (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71).

Es ist daher für die Prüfung, ob die Grenze von einer Stunde Fahrtdauer zwischen den in Betracht kommenden Orten überschritten wird oder nicht, jenes öffentliches Verkehrsmittel als das günstigste öffentliche Verkehrsmittel heranzuziehen, welches die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das günstigste öffentliche Verkehrsmittel zwischen dem Wohnort (P) und der Ausbildungsstätte (B) des Sohnes ist im gegenständlichen Verfahren die Eisenbahn (ÖBB). Es kommt nur darauf an, dass das günstigste öffentliche Verkehrsmittel die Strecke zwischen Wohnort und Ausbildungsort bzw. zwischen Ausbildungsort und Wohnort entweder auf der Hin- oder auf der Rückfahrt in weniger als einer Stunde bewältigt.

Da bei der Prüfung, ob die günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel die Strecke zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort hin und zurück unter einer Stunde zurücklegen, die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 anzuwenden sind (siehe Verordnung BGBl II 449/2001), gelten daher als Punkte von denen die Berechnung der Fahrzeit zu erfolgen haben, der Bahnhof am Wohnort (P) und der Bahnhof am Ausbildungsort (B).

Der Vertreter des Berufungswerbers übersieht bei seiner Berechnung der Fahrtdauer, dass weder die Zeit von der Wohngelegenheit (P) zur Station des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels noch die erforderliche Zeit zur Erreichung der Ausbildungsstätte am Ausbildungsort (B) maßgeblich ist und außerdem Wartezeiten bei der Berechnung der Fahrtdauer außer Ansatz bleiben.

Die Ansicht des Vertreters des Berufungswerbers, dass für Berechnung der Fahrzeit auch die Zeit für die im Wohnort und im Ausbildungsort zurückgelegte Wegstrecke, wenn sie 1,5 km (und mehr) beträgt einzurechnen ist, ist nicht zutreffend.

In der Neufassung der Verordnung BGBl II 449/2001 ist die Bestimmung, wonach Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte jeweils für 1.500 m außer Ansatz bleiben, nicht mehr enthalten ist. Nicht einzurechnen sind daher – ohne Begrenzung – Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, § 34 Allgemein, Einzelfälle unter Hinweis auf *VwGH 16.6.1986, 85/12/0247* ME richtig: *VwGH 11. März 1985, 84/10/0127*). Wenn der Vertreter des Berufungswerbers daher in seiner Berechnung – unter gedanklicher Ausklammerung, dass die Fahrzeit der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel maßgeblich ist – Gehwege ab 1.5 km ohne nähere Begründung,

ob dies im gegenständlichen Verfahren überhaupt zutrifft, einbezieht und daher über eine Stunde Fahrzeit errechnet, so ist darauf hinzuweisen, dass unter Beachtung der für das Streitjahr geltenden gesetzlichen Änderung diese Zeiten **nicht** auf die Fahrzeit des tatsächlich benützten Verkehrsmittel sowohl auf der Hin- als auch auf der Rückfahrt angerechnet werden.

Aus dem eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 1 der Verordnung ergibt sich, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung zum Wohnort nur dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort **und** vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als **je** eine Stunde beträgt. Für den gegenständlichen Fall ist aber **unstrittig** davon auszugehen, dass sowohl auf der Hin- als auch auf der Rückfahrt die Fahrzeit des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels unter einer Stunde beträgt. Dies bedeutet, dass der Ausbildungsort (B) innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes (P) liegt.

Zusammenfassend ist daher fest zu stellen, dass bei der Prüfung der Fahrzeit von unter einer Stunde zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort,

- das dem eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 1 der Verordnung zu Folge die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort **und** vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als **je** eine Stunde betragen muss, und
- auf Grund der Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 die Fahrzeit der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel zwischen dem Bahnhof am Wohnort und dem Bahnhof am Ausbildungsort zu berechnen ist.

Für den gegenständlichen Fall **ist unstrittig** davon auszugehen, dass die Hin- und Rückfahrt vom Wohnort zum Ausbildungsort (Schulort) und vom Ausbildungsort zum Wohnort mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel jedenfalls **innerhalb** eines Zeitrahmens von **einer Stunde** möglich ist. Dies bedeutet, dass der Ausbildungsort (Schulort) des Sohnes in B innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes (P) liegt und daher die Absetzung des Pauschlbetrages als außergewöhnliche Belastung (§ 34 Abs. 8 EStG 1988) nicht in Betracht kommt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 11. April 2006