



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Z.P., vom 10. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes S., vertreten durch N.T., vom 8. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter den Pauschalbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung.

In Beantwortung eines Vorhaltes zur beantragten Absetzung führte der Berufungswerber aus, dass der Unterricht an der HBLA Sa immer um 7.50 Uhr beginne. Um rechtzeitig zu Unterrichtsbeginn in der Schule zu sein, steige seine Tochter um 6.13 Uhr am Bahnhof St in den Zug (PB) ein. Dieser Zug komme um 7.07 Uhr in Z. Von Z fahre direkt ein Schülerbus zur HBLA, der um 7.12 Uhr abfahre und um ca. 7.37 Uhr bei der HBLA ankomme. Die tägliche Fahrzeit betrage daher eine Stunde und 24 Minuten. Das Unterrichtsende an der HBLA sei immer zur halben Stunde. Jeweils zu diesen Zeiten würden Schülerbusse bereit stehen, die die Schüler direkt von der HBLA nach Z befördern würden. Die geplante Abfahrtszeit dieser Busse sei jeweils fünf Minuten nach Unterrichtsende. Die Fahrzeit nach Z betrage zwischen 20 und 25 Minuten. Die nächsten Anschlüsse in Z gäbe es immer um 20 Minuten nach der vollen Stunde. Der Bus benötige für die Fahrt nach St gemäß dem Fahrplan 38 Minuten. Die Gesamtfahrzeit betrage somit täglich eine Stunde und 23 Minuten. Auf Grund dieser

Ausführungen sei klargestellt, dass die von den Richtlinien geforderten Voraussetzungen vorlägen, wonach Ausbildungsstätten dann nicht mehr als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen seien, wenn die Erreichbarkeit länger als eine Stunde betrage. Die bereits im Vorfeld mit Organen des Finanzamtes Z geführten Gespräche hätten ergeben, dass offenbar die Meinung vertreten werde, für die Berechnung der Fahrzeit würden jene Zeiten heranzuziehen sein, die sich aus den Fahrten zwischen den beiden (Haupt-) Bahnhöfen des Ausbildungsortes und des Wohnortes ergäben. Dieser Ansicht sei zu entgegnen, dass jene Fahrzeit heranzuziehen sei, die sich aus jener Stelle, an der der Schüler im Wohnort in das Verkehrsmittel einsteige, welches ihn aus dem Wohnort hinaus in Richtung Ausbildungsstätte bringe, und jener Stelle, wo der Schüler von außerhalb kommend erstmals im Ausbildungsort aussteige. Da von auswärts kommend fast ausschließlich nur Hauptverkehrslinien benutzt werden könnten, werde dies in der Regel auch der Hauptbahnhof sein, muss es aber nicht sein. Je nachdem von wo man ankomme und wo man erstmals in einer dieser Städte aussteige, gelte als der Punkt der für die Zeitberechnung heranzuziehen sei. Entscheidend sei, wo im Ausbildungsort erstmals aus- bzw. eingestiegen werde. Erst die Zeiten zwischen dieser Ausstiegstelle und der Ausbildungsstätte seien für die weitere Beurteilung unmaßgeblich. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 11. Dezember 1986 B 437/86, zwar ausgeführt, dass nicht das zweckmäßigste, sondern das günstigste Verkehrsmittel für die Berechnung heranzuziehen sei. Es sei aber in diesem Erkenntnis nicht ausgeführt, zwischen welchen Punkten dieses günstigste Verkehrsmittel verkehren müsse. Es könne damit wohl nur das günstigste Verkehrsmittel zwischen erstmaliger Einstiegstelle am Wohnort und erstmaliger Ausstiegstelle am Ausbildungsort und umgekehrt gemeint sein. Tatsache sei, dass die aus dem O kommenden Schüler mittels Schülerbus von Z direkt zur HBLA und nach Unterrichtsende wieder zurück transportiert würden. Es bedürfe daher in Sa keines Umsteigevorganges, der Bahnhof werde nicht einmal angefahren. Für die Berechnung von Fahrzeiten fiktive Ein- und Ausstiegstellen heranzuziehen, sei nach Ansicht des Berufungswerbers unzulässig und könne auch nicht dem Sinn der vorliegenden Richtlinien entsprechen. Um dem Finanzamt die Entscheidung über die Zuerkennung der außergewöhnlichen Belastung zu erleichtern, werde darauf hingewiesen, dass selbst bei Anwendung der vom Finanzamt vertretenen restriktiven Ansicht, die Voraussetzungen für die Zuerkennung erfüllt seien, da nach dem Unterrichtsende am Dienstag (12.30 Uhr) und am Donnerstag (13.30 Uhr) für diese beiden Tage die schnellste Verbindung zwischen dem Bahnhof Sa und dem Bahnhof St deutlich über einer Stunde lägen. Es werde daher um Zuerkennung des Freibetrages von € 1.320,00 ersucht.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht und führte in der Begründung unter anderem aus, dass die Fahrzeit mit dem günstigsten

öffentlichen Verkehrsmittel von einer Stunde nicht überwiegend überschritten werde. Nach der ab dem Jahr 2002 geltenden Rechtslage würden Fahrzeiten (Wegzeiten) im Wohn- und Studienort bei der Überprüfung der Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt außer Ansatz bleiben. Wenn der Unterricht täglich um 7.50 Uhr beginne, sei ein pünktliches Erreichen der Schule mit dem Zug nicht möglich bzw. würde die Fahrtzeit mit einer früheren Verbindung eine Stunde überschreiten. Bei der Rückfahrt jedoch könne die Zugsverbindung an allen Schultagen mit einem Zeitaufwand von weniger als einer Stunde genutzt werden, wodurch eine überwiegende Unzumutbarkeit nicht gegeben sei. Für das „günstigste“ Verkehrsmittel sei ausreichend, dass ein Verkehrsmittel existiere, das die maßgebliche Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht berufen und ausgeführt, dass die Finanzbehörde nicht ausführe, welcher Punkt im jeweiligen Ort für die Berechnung der Fahrzeit heranzuziehen sei. Sie gehe offenbar davon aus, dass der maßgebliche Punkt für die Fahrzeitberechnung der jeweilige Hauptbahnhof sein müsse. Dieser Auffassung wurde aber bereits in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens entgegen getreten und ausführlich begründet. Zur Untermauerung seiner Ansicht führte der Berufungswerber noch aus, dass bei Heranziehung von fiktiven Ein- oder Aussteigstellen Ergebnisse entstehen könnten, die sich ins Gegenteil verkehren würden. In Anwendung der Rechtsauslegung der Finanzbehörde müsse für die Zeitberechnung konsequenter Weise der Hauptbahnhof Sa herangezogen werden, wodurch für die Beurteilung eine längere Fahrzeit herangezogen werden müsse, als sich diese tatsächlich bemesse. Es habe auch der Verfassungsgerichtshof nicht dezidiert ausgeführt, dass die Fahrtzeit von Hauptbahnhof zu Hauptbahnhof zu berechnen sei. Der Bescheidbegründung folgend erscheine es der Behörde offenbar unmaßgeblich, welches Verkehrsmittel unmittelbar nach Unterrichtsende zur Verfügung stünde; es sei vielmehr ausreichend, dass irgendein Verkehrsmittel existiere, welches die Strecke von Hauptbahnhof zu Hauptbahnhof in weniger als einer Stunde bewältige. Dass dieses Verkehrsmittel unter Umständen erst Stunden nach Beendigung des Unterrichts verkehre, sei demnach unmaßgeblich. Da diese Ansicht nicht begründet worden sei, könne dazu auch nicht Stellung genommen werden. Den tatsächlichen Fakten setze das Finanzamt fiktive Ein- bzw. Aussteigstellen gegen über, die von der Tochter gar nicht angefahren würden. Es werde daher um Stattgabe des Berufungsbegehrens gebeten.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Bescheid) abgewiesen und ausgeführt, dass zwischen St und Sa in jeder Richtung ein Verkehrsmittel existiere, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige. Die restriktive Auslegung, wonach für das günstigste Verkehrsmittel – welches nicht das zweckmäßigste sein müsse – es ausreiche, dass in beiden Fahrtrichtungen ein öffentliches Verkehrsmittel mit einer

Fahrzeit von weniger als einer Stunde existiere, sei anlässlich der Bundeslohnsteuertagung 2004 bestätigt worden. Irrelevant sei demnach, ob das öffentliche Verkehrsmittel ein pünktliches Erreichen des Unterrichts bzw. eine entsprechende Heimfahrt überhaupt zulasse (Beispiel: einzige Verbindung mit weniger als einer Stunde um 10.30 Uhr; Unterrichtsbeginn 7.50 Uhr).

Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht und (zusammenfassend) ausgeführt:

- Weder in der Verordnung noch in den dort zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnissen sei festgeschrieben, zwischen welchen Punkten die hier maßgebliche Fahrzeit zu berechnen sei,
- dass daher eine typisierende Betrachtungsweise in dem Sinn, es sei unter Hinwegsetzung über die tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles ein typischer Sachverhalt zu unterstellen und ein typisches (somit fingiertes) Geschehen der Besteuerung zugrunde zu legen, weder zulässig noch ableitbar sei,
- dass das Finanzamt Z seiner Beurteilung eine steuerliche Rechtsdeutung zu Grunde lege, die nur durch seine einseitig fiskalistische Orientiertheit erklärbar sei,
- dass die Tochter weder am Hauptbahnhof in Sa aussteige noch dort in ein anderes (öffentliches) Verkehrsmittel umsteige,
- dass die Tochter den Hauptbahnhof in Sa überhaupt nicht anfahre, sondern von Z kommend direkt zur Ausbildungsstätte gebracht werde und umgekehrt,
- dass die Finanzbehörde den tatsächlichen Sachverhalt unberücksichtigt lasse und damit einen wesentlichen Grundsatz des Steuerrechts missachte, nämlich, dass den Entscheidungen der wahre wirtschaftliche Gehalt zugrunde zu legen sei, weil ausschließlich dieser Grundsatz die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleiste,
- dass darauf bereits in zwei UFS- Entscheidungen hingewiesen worden sei,
- dass der Begriff „günstigstes“ Verkehrsmittel nicht automatisch die „schnellste“ Verbindung zwischen zwei Hauptbahnhöfen bedeute, weil günstig nicht nach schematisierten Kriterien, sondern in erster Linie nach den Besonderheiten des jeweiligen Falles beurteilt werden müsse.

Es werde daher beantragt dem Begehr statt zu geben.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg (UFS, Salzburg) lud die Parteien zu einem Erörterungstermin.

Auf die Frage des Referenten, welche Berufsbildende Schule die Tochter des Berufungswerbers in Sa besuche, führte dieser aus, dass seine Tochter E-M die fünfjährige Höhere Bundeslehranstalt für wirtschaftliche Frauenberufe besuche und im Streitjahr 2000 den 1. bzw. den 2. Jahrgang dieser höheren Berufsbildenden Schule absolviert habe.

Die Frage des Referenten, ob der im Akt des Finanzamtes aufliegende Stundenplan mit einer Stundenanzahl von 36 Wochenstunden im Streitjahr zutreffend sei, da eine Internet Recherche des Referenten im Jahr 2005 ergeben hatte, dass im Lehrplan weniger Stunden angeführt seien, konnte der Berufungswerber (vorerst) nicht beantworten.

Auf die Frage des Referenten an die Vertreterin des Finanzamtes, warum zur Feststellung der Fahrzeit zwischen den Orten St und Sa eine Fahrplanauskunft vom 2. Oktober 2003 eingeholt worden sei, obwohl das gegenständliche Verfahren das Streitjahr 2002 betreffe, führte diese aus, dass deshalb keine Fahrplanauskunft aus dem Jahr 2002 eingeholt worden sei, da das Finanzamt der Ansicht sei, es würde ohnehin täglich ein Verkehrsmittel zwischen St und Sa und umgekehrt verkehren, welches die Strecke unter einer Stunde zurücklege. Es sei aber nicht beabsichtigt gewesen, für das betreffende Kalenderjahr einen Ausdruck aus dem Jahr 2003 zu erstellen.

Bezugnehmend auf die Anzahl der Wochenstunden in dem im Akt des Finanzamtes aufliegenden Stundenplan (OZ 11) teilte der Berufungswerber dem Referenten fermündlich mit, dass die im Stundenplan seiner Tochter angeführten Stunden den im Schuljahr 2001/2002 und 2002/2003 geltenden Lehrplan entsprochen haben und erst in den folgenden Jahren eine Änderung des Lehrplanes erfolgte und dabei Stundenkürzungen vorgenommen wurden.

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 ist nach ergänzenden Ermittlungen des Referenten des UFS, Salzburg Folgendes **unstrittig**:

Stundenplan der Tochter im Jahr 2002 (1. und 2. Jahrgang)

Wochentag	Unterrichtsbeginn	Unterrichtsende
Montag	7.50 Uhr	15.30 Uhr
Dienstag	7.50 Uhr	13.30 Uhr
Mittwoch	7.50 Uhr	17.30 Uhr
Donnerstag	7.50 Uhr	12.30 Uhr
Freitag	7.50 Uhr	17.30 Uhr

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 1. Jahrgang zwischen St und Sa ist die Eisenbahn (PB und ÖBB) – Fahrzeiten zu Unterrichtsbeginn (7.50 Uhr) -

TAG	St	Sa	Fahrzeit
17.6.2002	6.13 Uhr	7.24 Uhr	1 Std. 11 min
	6.43 Uhr	7.51 Uhr	1 Std. 8 min

Unterrichtsende nach Wochentagen

Wochentag	Unterrichtsende
Montag	15.30 Uhr
Dienstag	13.30 Uhr
Mittwoch	17.30 Uhr
Donnerstag	12.30 Uhr
Freitag	17.30 Uhr

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 1. Jahrgang zwischen Sa und St ist die Eisenbahn (ÖBB und PB) zu Unterrichtsende - Fahrzeiten zwischen Sa und St nach Unterrichtsende -

Sa	St	Fahrzeit
13.13 Uhr	14.35 Uhr	1. Std. 22 min*
14.10 Uhr	15.35 Uhr	1. Std. 25 min**
15.08 Uhr	16.01 Uhr	53 min
16.10 Uhr	17.01 Uhr	51 min
17.06 Uhr	18.01 Uhr	55 min
17.13 Uhr	18.35 Uhr	1 Std. 22 min*
18.10 Uhr	19.01 Uhr	51 min

* Wartezeit in Z 24 min

** Wartezeit in Z 27 min

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 2. Jahrgang zwischen St und Sa ist die Eisenbahn (PB und ÖBB) - Fahrzeiten zu Unterrichtsbeginn (7.50 Uhr) -

TAG	St	Sa	Fahrzeit
11.9.2002	6.13 Uhr	7.24 Uhr	1 Std. 11 min

	6.43 Uhr	7.51 Uhr	1 Std. 8 min
--	----------	----------	--------------

Unterrichtsende nach Wochentagen

Wochentag	Unterrichtsende
Montag	15.30 Uhr
Dienstag	13.30 Uhr
Mittwoch	17.30 Uhr
Donnerstag	12.30 Uhr
Freitag	17.30 Uhr

Günstigstes öffentliches Verkehrsmittel im 2. Jahrgang zwischen Sa und St ist die Eisenbahn (ÖBB und PB) zu Unterrichtsende - Fahrzeiten zwischen Sa und St nach Unterrichtsende -

Sa	St	Fahrzeit
13.13 Uhr	14.35 Uhr	1. Std. 22 min*
14.10 Uhr	15.35 Uhr	1. Std. 25 min**
15.08 Uhr	16.01 Uhr	53 min
16.10 Uhr	17.01 Uhr	51 min
17.06 Uhr	18.01 Uhr	55 min
17.13 Uhr	18.35 Uhr	1 Std. 22 min*
18.10 Uhr	19.01 Uhr	51 min

* Wartezeit in Z 24 min

** Wartezeit in Z 27 min

Im gegenständlichen Verfahren ist **strittig**,

- was der Gesetzgeber unter dem Begriff "günstigstes öffentliches Verkehrsmittel" versteht und
- ob die Fahrzeit der "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde beträgt
- sowie

- welche Ausgangspunkte für die Prüfung ob die maßgebliche Fahrzeit von je einer Stunde zwischen dem Wohnort und der Ausbildungsstätte und der Ausbildungsstätte und dem Wohnort maßgeblich 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 Verfassungsgerichshofes 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).

Es ist daher für die Prüfung, ob die Grenze von einer Stunde Fahrtzeit zwischen den in Betracht kommenden Orten überschritten wird oder nicht, jenes öffentliche Verkehrsmittel als das günstigste öffentliche Verkehrsmittel heranzuziehen, welches die Strecke in einem geringen Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das günstigste öffentliche Verkehrsmittel zwischen dem Wohnort (St) und der Ausbildungsstätte (Sa) der Tochter ist im gegenständlichen Verfahren die Eisenbahn (PB und ÖBB), wie ein Vergleich der Fahrzeiten des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mit den tatsächlich benützten Verkehrsmitteln (PB und Schülerbus) ergeben hat. Auf die Fahrzeit des tatsächlich benützten und offenbar auch zweckmäßigsten Verkehrsmittel (PB und Schülerbus bzw. Bus bei der Rückfahrt), weil dieses in der Nähe der Ausbildungsstätte eine Haltestelle hat, kommt es entgegen der Ansicht des Berufungswerbers nicht an, sondern es kommt nur darauf welches öffentliche Verkehrsmittel bewältigt die Strecke vom Wohnort zum Ausbildungsort und zurück in weniger als einer Stunde.

Der Berufungswerber übersieht bei seiner Berechnung der Fahrtzeit, dass einerseits nicht die tatsächliche Fahrzeit zwischen dem Wohnort (St) und der Ausbildungsstätte (Haltestelle bei der Lehranstalt in Sa) maßgeblich ist und andererseits Wartezeiten bei der Berechnung der Fahrtzeit außer Ansatz bleiben.

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 (St) und dem Bahnhof am Ausbildungsort (Sa) an (siehe Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, § 34 Allgemein, Einzelfälle).

Unmaßgeblich ist daher eine Berechnung der die Fahrtzeit der tatsächlich benützten und offenbar zweckmäßigeren Verkehrsmittel auf der Hin- Rückfahrt zu Grunde liegt. Zu beachten ist ferner, dass in der Neufassung der Verordnung BGBl II 449/2001 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 Berufungswerber daher in seiner Berechnung – unter gedanklicher Ausklammerung, dass die Fahrzeit der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel maßgeblich ist – Wartezeiten einbezieht (20 Minuten auf der Heimfahrt in Z) und daher über eine Stunde Fahrzeit errechnet, so ist darauf hinzuweisen, dass unter Beachtung der für das Streitjahr geltenden gesetzlichen Änderung auch die Fahrzeit der tatsächlich benützten Verkehrsmittel im günstigsten Fall unter einer Stunde liegt (Fahrzeit Sa -Z 20 Minuten; Z – St gemäß dem Fahrplan 38 Minuten und damit insgesamt 58 Minuten).

Die restriktive Auslegung des Finanzamtes, wonach für das günstigste Verkehrsmittel – welches nicht das zweckmäßigste sein müsse – es ausreiche, dass in beiden Fahrtrichtungen ein öffentliches Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde existiere und es demnach irrelevant sei, ob das öffentliche Verkehrsmittel ein pünktliches Erreichen des Unterrichts bzw. eine entsprechende Heimfahrt überhaupt zulasse (Beispiel: einzige Verbindung mit weniger als einer Stunde um 10.30 Uhr; Unterrichtsbeginn 7.50 Uhr), teilt der Referent des UFS, Salzburg aus folgenden Gründen nicht.

Im gegenständlichen Verfahren ist insbesondere zu beachten, dass die Tochter des Berufungswerber als Schülerin den Bestimmungen des § 3 des Schulzeitgesetzes 1985 (BGBl Nr. 77/1985 idF BGBl Nr. 516/1993) unterliegt, wonach der Unterricht vor 8.00 Uhr beginnen kann und sie daher anwesend sein muss um dann je nach Lehrplan eine bestimmte Anzahl von Stunden zu besuchen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind – auch wenn diese zur Rechtslage vor Änderung der Verordnung ergangen ist –, für die Frage der Zumutbarkeit sowohl das Alter des Kindes als auch die zur Verfügung stehenden Verkehrsmöglichkeiten zu berücksichtigen (*VwGH 22. September 2000, 98/15/0098* unter Hinweis auf *VwGH* vom

21. Dezember 1993, 93/14/0213; vom 27. Jänner 1994, 92/15/0131, 0132). Es ist daher nicht "irrelevant" wenn die einzige Verbindung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels die Strecke zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort um 10.30 unter einer Stunde zurücklegt, wenn der Unterricht um 7.50 Uhr beginnt und die Tochter an dem Unterricht teilnehmen muss. Das "günstigste" Verkehrsmittel muss nämlich Zumutbarerweise auch verwendet werden können damit der Schüler zu Unterrichtsbeginn in der Schule ist um seine Ausbildung absolvieren zu können (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71). Die Auffassung des Finanzamtes, wonach dem Begriff "günstigstes öffentliches Verkehrsmittel" die Bedeutung zukomme, das ein irgendwann am Tag verkehrendes öffentliches Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit unter einer Stunde ausreichend ist, kann nach der in der Literatur vertretenen Ansicht nur dann gefolgt werden, wenn zusätzlich geringfügig langsamere Verkehrsmittel für eine zumutbare Benützung zur Verfügung stehen. Diese im Gesamtzusammenhang mit dem Erkenntnis des VfGH vom 11. Dezember 1986 B 437/86 zu sehende Ansicht, wonach der Gesetzgeber in Kauf genommen habe, dass ein für den "Schüler" im Einzelfall zweckmäßigere Verkehrsmittel *unwesentlich länger* als eine Stunde für die Bewältigung der Wegstrecke benötigt (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71), ist der Begründung des Bescheides des Finanzamtes nicht zu entnehmen.

Aber auch unter Zugrundelegung der Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg, dass die Tochter des Berufungswerbers zu Beginn des Unterrichtes anwesend zu sein hat und das "günstigste öffentliche Verkehrsmittel" die Strecke zwischen Wohnort und Ausbildungsort im Jahr 2002 in einer Stunde und elf Minuten und damit **nicht** in einer Stunde zurücklegte, ist für den Berufungswerber nichts gewonnen. 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 die Rückfahrt vom Ausbildungsort (Schulort) zum Wohnort jedenfalls innerhalb eines Zeitrahmens von einer Stunde möglich ist. Dies bedeutet, dass der Ausbildungsort (Schulort) innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegt und die zeitlichen Verhältnisse auf der Hinfahrt nicht mehr entscheidend sind.

Die Ansicht des Berufungswerbers, dass es für Berechnung der Fahrzeit darauf ankomme von wo man ankomme und wo man erstmals in einer dieser Städte aussteige und es daher entscheidend sei, wo im Ausbildungsort erstmals aus- bzw. eingestiegen werde, ist nicht zutreffend.

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).

Da bei der Prüfung, ob die günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel die Strecke zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort 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 (St) und der Bahnhof am Ausbildungsort (Sa).

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

- der Gesetzgeber nicht auf das tatsächlich benützte und offenbar auch zweckmäßigste Verkehrsmittel abstellt, sondern auf das günstigste öffentliche Verkehrsmittel, das die Strecke zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort unter einer Stunde zurücklegt,
- 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 Rückfahrt vom Ausbildungsort (Schulort) zum Wohnort jedenfalls innerhalb eines Zeitrahmens von einer Stunde möglich ist. Dies bedeutet, dass der Ausbildungsort (Schulort) innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 15. Juli 2005