

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., H, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 5. September und 1. Oktober 2013, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2011 und Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat den gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 damit begründet, dass die Tatsache, wonach die Fahrtzeit zwischen dem Wohnort in HD und der Ausbildungsstätte in Graz unter einer Stunde liege, neu hervorgekommen sei. Da bei der Ermessensübung der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtssicherheit einzuräumen gewesen sei, sei die Wiederaufnahme zu verfügen gewesen.

Der nach Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 wurde wie folgt begründet:

"Aufwendungen für eine Berufsausbildung des Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nur dann als außergewöhnliche Belastung, wenn die Fahrtzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsort mehr als eine Stunde beträgt.

Da zwischen HD und Graz ein Bus mit einer Fahrzeit unter einer Stunde verkehrt, konnte der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung nicht gewährt werden."

Die gegen diese Bescheide mit völlig gleich lautender Textierung unter Anschluss von Fahrplänen der ÖBB eingebrachten Beschwerden, hat der Beschwerdeführer (Bf.) wie folgt begründet:

Sein Sohn Marco, geboren am 00.00.0000, sei in der Zeit von 1. September 2010 bis 31. August 2013 bei der Fa. X in Y, 8010 Graz, Lehrling gewesen.

Sein Sohn besitze einen Lehrlingsfahrausweis der ÖBB.

Die Arbeitszeit sei von Montag bis Donnerstag von 07:15 Uhr bis 16:30 Uhr und Freitag von 07:15 Uhr bis 11:15 Uhr. Es komme auch öfters vor, dass die Arbeitszeit länger sei und dann wieder kürzer, je nach Arbeit und Auftragslage.

Die Fahrzeit betrage in der Früh 1 Stunde und 15 Minuten - Abfahrt um 05:48 Uhr Abzweigung Weinberg und Ankunft in Liebenau um 07:03 - wobei die Gehzeit vom Haus bis zur Einstiegsstelle und die Gehzeit von der Ausstiegsstelle bis zur Arbeitsstätte nicht eingerechnet sei.

Die Fahrzeit am Nachmittag betrage zwischen 1 Stunde und 12 Minuten bis zu 1 Stunde und 37 Minuten, wenn die Arbeitszeit länger oder kürzer sei oder am Freitag könne sie auch länger sein.

Je nach Abfahrt in Graz, müsse auch in Gleisdorf umgestiegen werden; die Gehzeiten seien nicht eingerechnet.

Die Berufsschule habe sein Sohn in Graz, St. Peter, zwei Monate pro Lehrjahr absolviert.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung betr. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2011 ist vom Finanzamt folgendermaßen begründet worden:

In der Beschwerde werde im Wesentlichen vorgebracht, dass die tatsächliche Fahrzeit des Sohnes mehr als eine Stunde in jede Richtung betrage.

Es komme jedoch nicht auf die tatsächliche Fahrzeit an; vielmehr sei für das günstigste Verkehrsmittel 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. Daher seien Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Ausbildungsort nicht einzurechnen, hingegen seien Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Ausbildungsortes zu berücksichtigen. Da es öffentliche Verkehrsmittel gebe, welche die Strecke zwischen HD und Graz unter einer Stunde bewältigten (zB: HD ab 05:48, Graz Opernring an 06:38), sei die Zumutbarkeit der täglichen Heimkehr gegeben.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung betr. Einkommensteuer für das Jahr 2012 ist auf die vorhin dargestellte Begründung verwiesen worden.

In den gegen die Beschwerdevorentscheidungen eingebrochenen, völlig gleichlautenden Vorlageanträgen, hat der Bf. Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß Verordnung zum Studienförderungsgesetz stehe der Pauschalbetrag zu, wenn die Fahrzeit (einfache Fahrt) mehr als eine Stunde betrage.

Sein Sohn Marco, geboren am 00.00.0000, sei in der Zeit vom 1. September 2010 bis 31. August 2013 bei der Fa. X in Y, 8010 Graz, Glaserlehrling gewesen. Laut Beilage habe

er über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren eine Behinderung von 30%, was schon schwierig genug sei.

Die tägliche Heimfahrt sei unzumutbar, weil die Fahrzeit mehr als eine Stunde betrage. Die tägliche Arbeitszeit ende überwiegend mit 16:30 Uhr; nach 16:30 Uhr würde es für die Heimfahrt kein öffentliches Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit unter einer Stunde geben.

Die Arbeitszeit sei von Montag bis Donnerstag von 07:15 Uhr bis 16:30 Uhr und Freitag von 07:15 Uhr bis 11:15 Uhr. Je nach Arbeit und Auftragslage komme es auch öfter vor, dass die Arbeitszeit länger oder auch kürzer sei.

Die Fahrzeit betrage in der Früh 1 Stunde und 15 Minuten - Abfahrt um 05:48 Uhr: Abzweigung Weinberg und Ankunft in Liebenau um 07:30 Uhr - die Gehzeit vom Haus bis zur Einstiegsstelle und die Gehzeit von der Ausstiegsstelle bis zur Arbeitsstätte seien nicht eingerechnet. In Beilage 1 sei die Abfahrtszeit in HD Abzweigung Weinberg mit 05:48 Uhr und die Ankunftszeit in Graz Opernring mit 06:38 Uhr angegeben.

Die Fahrzeit am Nachmittag betrage, abhängig von der Arbeitszeit, zwischen 1 Stunde und 12 Minuten bis zu 1 Stunde und 37 Minuten, wobei je nach Abfahrt in Graz auch in Gleisdorf umgestiegen werden müsse. Daher seien Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Ausbildungsortes zu berücksichtigen.

Für die Rückfahrt sei lt. Beilage 2 von der Abfahrtszeit um 16:55 Uhr (Jakominiplatz) und der Ankunftszeit in HD Abzweigung Weinberg um 18:03 Uhr auszugehen.

Bei länger dauernder Arbeitszeit sei lt. Beilage 3 von der Abfahrtszeit um 17:22 Uhr (Jakominiplatz) und der Ankunftszeit in HD Abzweigung Weinberg um 18:28 Uhr auszugehen.

Bei noch länger dauernder Arbeitszeit sei lt. Beilage 4 von der Abfahrtszeit um 17:45 Uhr (Graz Ostbahnhof-Messe) und der Ankunftszeit in HD Abzweigung Weinberg um 19:12 Uhr auszugehen, wobei die Wartezeit für den Umsteigevorgang in Gleisdorf zu berücksichtigen sei.

Hinsichtlich der Arbeitszeit am Freitag bis 11:15 Uhr sei lt. Beilage 5 von der Abfahrtszeit um 11:45 Uhr (Graz Ostbahnhof-Messe) und der Ankunftszeit in HD Abzweigung Weinberg um 12:47 Uhr auszugehen, wobei die Wartezeit für den Umsteigevorgang in Gleisdorf zu berücksichtigen sei.

Für das Streitjahr 2011 sei der Besuch der Berufsschule in Graz-St. Peter, Hans-Brandstetter-Gasse 4, in der Zeit von 11. April bis 1. Juli und 5. September bis 11. November 2011 zu berücksichtigen. Die Schule habe überwiegend von 07:30 Uhr bis 17:00 Uhr stattgefunden.

## **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes 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.

Nach dem § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Die Absätze 1 und 2 des ab 1. Jänner 2002 anzuwendenden § 2 dieser Verordnung in der Fassung BGBI. II Nr. 449/2001 lauten:

"(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, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar."

Der § 2 der Verordnung verweist zur Ermittlung der Fahrzeit auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992. Diese Bestimmung lautet in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung, BGBI. Nr. 305/1992:

"(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat der zuständige Bundesminister 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."

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993, führt in ihrem § 2 Gemeinden an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Graz zeitlich noch zumutbar ist.

Bezieht sich die Verordnung zwar auf den Ausbildungsort des Kindes, nennt aber die Wohnsitzgemeinde nicht als im Einzugsbereich befindlich, ist die Abgabenbehörde allerdings nicht gehindert, durch ein entsprechendes Ermittlungsverfahren festzustellen, dass ungeachtet der Nichtnennung eine Erreichbarkeit mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde gegeben ist.

Das Bundesfinanzgericht hat bezüglich der Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG 1988, insbesondere zur maßgeblichen Fahrzeit im Sinne des § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995 idF BGBI. II Nr. 449/2001, im Erkenntnis vom 16. April 2015, RV/7101070/2013, Nachstehendes ausgeführt:

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

...

Mit Erkenntnis vom 27.8.2008, 2006/15/0114 hat der Verwaltungsgerichtshof Lehre, Verwaltungspraxis und Spruchpraxis des UFS (jetzt BFG) bestätigt, wonach für die Frage des Vorliegens einer auswärtigen Berufsausbildung im Geltungsbereich der Verordnung betreffend eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, BGBI. Nr. 624/1995, die maßgebende Wegzeit an Hand der Fahrzeiten zwischen den zentralen Bahnhöfen bzw. Haltestellen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde (§ 2 Abs. 1 der Verordnung) zu ermitteln ist.

Es sind daher zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes regelmäßig anfallen, zu berücksichtigen, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht andere Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. Rz 883 LStR 2002; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle "Auswärtige Berufsausbildung" und Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.06.2009], § 34 Anm. 72 mwN).

Da die Verordnung - ebenso wie das Studienförderungsgesetz 1992 - auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 gehen von standardisierten Werten aus), ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden.

...

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 8.7.2009, 2007/15/0306 entschieden, dass § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idGf allgemein auf die Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsstätte abstelle, ohne auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen. Es ist daher nicht maßgebend, ob es nach den Umständen des Einzelfalles im Hinblick auf die konkrete zeitliche Lagerung der Ausbildung ein zumutbares Verkehrsmittel gibt und hat die Zuerkennung des Pauschbetrages bei einem mehrmals täglich verkehrenden öffentlichen Verkehrsmittel, das für die Strecke Wohnort-Ausbildungsort nicht mehr als eine Stunde benötigt, verneint, auch wenn an einem Tag der Woche infolge Abfahrt des letzten Verkehrsmittels vor Ausbildungsende dieses konkret nicht verwendet werden könne.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in dem o. Erkenntnis ausgeführt:

*"Der Gleichheitsgrundsatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG verbietet es nicht, bei der Regelung von Lebensbereichen von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen und demnach zu typisieren. Verwaltungsökonomische Überlegungen stellen einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Gleichbehandlung dar, solange die Regelung nur in einzelnen Fällen und in angemessenem Ausmaß zu Benachteiligungen führen kann (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II5, Tz 389). Vor diesem Hintergrund muss es sich beim "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" iSd § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen (mit einer Fahrtzeit von höchstens einer Stunde) sicherstellt. Der Umstand, dass der Studierende im Einzelfall nicht in der Lage ist, andere als in die Nachtstunden hineinreichende Lehrveranstaltungen zu besuchen, stellt einen Ausnahmefall dar, auf den die Verordnung auch unter Bedachtnahme auf Art. 7 Abs. 1 B-VG nicht Bedacht zu nehmen brauchte."*

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte den Beschwerden aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Bf. hat den Beschwerdeschriften und Vorlageanträgen jeweils Fahrpläne der ÖBB, die offenkundig am 11. und 12. September 2013 aus der Homepage der ÖBB ausgedruckt worden sind, beigeschlossen. Für die Beurteilung der Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 in den Streitjahren sind jedoch die Fahrzeiten der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nach den in den Jahren 2011 und 2012 gültigen Fahrplänen heranzuziehen.

Über Anfrage durch das Bundesfinanzgericht hat die Steirische Verkehrsverbund GmbH mit E-Mails vom 6. und 11. November 2015 die in den Streitjahren 2011 und 2012 gültigen Fahrpläne für die Strecke HD / Abzweigung Weinberg nach Graz Opernring und von Graz Jakominiplatz nach HD / Abzweigung Weinberg wie folgt mitgeteilt:

2011 Montag bis Freitag

HD/Abzw Weinberg ab	05:38	05:48	06:03
Graz Opernring an	06:28	06:38	06:53

2011 Montag bis Donnerstag

Graz Jakominiplatz ab	17:32	18:22
HD/Abzw Weinberg an	18:32	19:12

2011 Freitag

Graz Jakominiplatz ab	14:22	14:52	15:22
HD/Abzw Weinberg an	15:12	15:42	16:12

2012 Montag bis Freitag

HD/Abzw Weinberg ab	05:38	05:48	06:03
Graz Opernring an	06:28	06:38	06:53

2012 Montag bis Donnerstag

Graz Jakominiplatz ab	18:22
HD/Abzw Weinberg an	19:12

2012 Freitag

Graz Jakominiplatz ab	11:48
HD/Abzw Weinberg an	12:47

Da demnach für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde - benutzte Einstiegsstelle HD/Abzweigung Weinberg - zur Ausbildungsgemeinde (Stadt Graz) mit öffentlichen Verkehrsmitteln jeweils mehrere Verbindungen mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde zur Verfügung stehen und auch die Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar - Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde - ist, waren die Beschwerden, deren Ausführungen Fahrpläne aus dem Jahr 2013 zugrunde liegen, als unbegründet abzuweisen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 8.7.2009, 2007/15/0306) steht der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nur dann zu, wenn die Fahrzeit zum und vom Ausbildungsort unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels jeweils mehr als eine Stunde beträgt. Diese Sachverhaltsfrage war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden; die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. November 2015