



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 - 2002 entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr:	2000	2001
Einkommen:	52.607,86 €	50.209,66 €
Einkommensteuer:	17.256,16 €	16.207,42 €

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtenen Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter K. und seines Sohnes D. in Form des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Sein Sohn D. studiere in Innsbruck Mathematik und Physik und seine Tochter K. seit September 2000 in Perugia Italienisch. Die Kosten würden von Bw. zu 100% getragen.

Mit dem am 25. Oktober 2001 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2000 wurden die beantragten Pauschbeträge für auswärtige Schulausbildung nicht gewährt. Das Finanzamt führte dazu aus, die beantragten Pauschbeträge hätten nicht berücksichtigt werden können, da die Tochter auch in Innsbruck Italienisch und Psychologie studieren könne. In diesem Fall läge, wie auch bei seinem Sohn D., keine auswärtige Berufsausbildung vor, da sich die Ausbildungsstätte nicht mehr als 80 km vom Wohnort entfernt befindet.

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2001 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 Berufung und beantragte die Zuerkennung von 24.000 S als außergewöhnliche Belastung für das auswärtige Studium seiner beiden Kinder.

In der Begründung wurde vorgebracht, das Finanzamt habe die Zuerkennung der Pauschbeträge mit der Begründung abgelehnt, dass auch in Innsbruck eine Studienmöglichkeit bestehe, die nicht mehr als 80 km vom Wohnort entfernt sei. Bei dieser Entfernung lägen die Voraussetzungen für ein auswärtiges Studium nicht vor. Demgegenüber habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 31.10.2000, 95/15/0196, festgestellt, dass der Pauschbetrag auch dann zustehen könne, wenn die Wegstrecke nur 11 km zwischen Wohnort und Schule betrage und eine größere Entfernung zum Bahnhof bzw. lange Gehzeiten und entsprechende Wartezeiten auftreten würden. Des weiteren habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 31.5.2000, 2000/13/0075 erkannt, dass der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für Verpflegungsmehraufwendungen bereits dann zustehe, wenn eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich sei. In seinem Fall lägen sämtliche Voraussetzungen vor, weshalb er eine erklärungsgemäße Veranlagung beantrage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im wesentlichen aus, Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes würden dann als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Die außergewöhnliche Belastung werde durch den Abzug eines Pauschalbetrages von 1.500 S pro Monat Berufsausbildung berücksichtigt und soll Unterbringungs- oder höhere Fahrtkosten abdecken. Berufsausbildungskosten infolge auswärtiger Berufsausbildung seien nur dann begünstigt, wenn im Einzugsbereich des Familienwohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestehe. Ausbildungsstätten mit einer Entfernung bis zu 80 km lägen innerhalb des Einzugsbereiches, wenn die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zumutbar sei. Bei der Beurteilung des Einzugsbereiches müssten unter anderem auch die Verkehrsmöglichkeiten berücksichtigt werden. Der Begriff "Einzugsbereich des Wohnortes" lasse sich mit der Zumutbarkeit der täglich zurückzulegenden Wegstrecke und der dafür mit öffentlichen Verkehrsmitteln aufzuwendenden Zeit erklären. Als zumutbar sei ein Verhalten anzunehmen, das von einer repräsentativen Anzahl von Menschen, die sich in gleicher oder ähnlicher Situation befänden, erwartet werden könne. Als durchaus zumutbar erscheine der Finanzbehörde im vorliegenden Fall auch die Wegstrecke und die zur Verfügung stehenden öffentlichen Verkehrsmittel von V. nach Innsbruck. In der Berufung werde ausgeführt, der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 stehe bereits dann zu, wenn eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich sei. Das zitierte Erkenntnis des VwGH, in dem es unter anderem um die Klärung der Frage gehe, wo der Familienwohnsitz liege, bzw. ob eine Teilnahme an den üblichen Familienmahlzeiten möglich sei, treffe auf den gegebenen Fall nicht zu. Dazu werde angemerkt, dass eine Vielzahl von Berufstätigen, Studenten oder Schüler die Einnahme des Mittagessens am Familienwohnsitz nicht möglich sei, ohne dass die dabei entstehenden Mehraufwendungen eine steuerliche Berücksichtigung finden würden. Im gegenständlichen VwGH-Erkenntnis sei es vielmehr darum gegangen, dass dem Studenten eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht möglich gewesen sei. Diese Tatsache treffe hier nicht zu, sodass die Einnahme des Abendessen am Wohnort überwiegend möglich sei.

Zum Studium der Tochter in Perugia sei anzumerken, dass sowohl Italienisch wie auch Psychologie in Innsbruck studiert werden könne und daher keine zwangsläufig erwachsene außergewöhnliche Belastung vorliege. Da das auswärtige Studium in Italien freiwillig erfolge, könnten die Aufwendungen keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2001 beantrage der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einem ergänzenden Schreiben vom 13. Jänner 2002 führte der Bw. zum Sachverhalt näher aus, die Tochter K. habe in der Zeit vom Oktober 2000 bis zum 31. Juli 2001 in Perugia (Umbrien, Italien) an der Ausländeruniversität drei Trimester Italienisch studiert und die dafür vorgesehenen Prüfungen, wie aus den beiliegenden Bestätigungen ersichtlich sei, abgelegt. Das Auslandsstudium in Perugia finde für das Studium an der Universität in Innsbruck nicht nur Berücksichtigung, sondern es handle sich um ein von dieser Universität eingefordertes notwendiges Sprachpraktikum im Ausland, das im Studienplan eingerechnet werde. Es handle sich daher nicht um ein freiwilliges Studium im Ausland, sondern um eine Notwendigkeit.

Zuvor habe seine Tochter die Glasfachschule in Kramsach besucht, die einen Aufbaulehrgang vorsehe, der mit Matura abschließe. Von der Wohnung in V. bis zum Bahnhof in Schwaz habe sie einen Fußweg von 35 - 45 Minuten (Wegstrecke von ca. 3,5 km), dort eine Wartezeit bis zum Einlangen des Zuges von 5 – 20 Minuten, eine Zugfahrt von Schwaz nach Rattenberg von ca. 20 Minuten und anschließend einen weiteren Fußweg von bis zu 45 Minuten vom Bahnhof in Rattenberg bis zur Schule in Kramsach (Wegstrecke ca. 3,2 km) zurücklegen müssen. Der Rückweg gestalte sich analog. Es sei offenkundig, dass ein Schulweg von nahezu zwei Stunden als unzumutbar im Sinne des § 2 Abs. 2 der Verordnung über die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, anzusehen sei. Ergänzend werde mitgeteilt, dass sich die Tochter seit Beginn ihres Studiums an der Universität in Innsbruck im Oktober 2001 studienhalber eine Wohnung am Studienort habe anmieten müssen.

Der Sohn D. studiere seit Jahren an der Technischen Universität in Innsbruck Mathematik und Physik. Der Weg zur Universität betrage 35 – 45 Minuten Fußmarsch von der Wohnung in V. zum Bahnhof nach Schwaz (Wegstrecke ca. 3,5 km), hier sei wieder ein Aufenthalt für Wartezeit auf den Zug von 5 – 20 Minuten einzurechnen, sodann eine Zugfahrt von Schwaz nach Innsbruck von 35 – 40 Minuten und letztlich eine Busfahrt vom Bahnhof in Innsbruck zur technischen Universität (inklusive Wartezeit) von durchschnittlich 45 Minuten (Wegstrecke über 1,5 km). Auch hinsichtlich des Sohnes sei klargestellt, dass nicht § 2 Abs. 1, sondern Abs. 2 der oben genannten Verordnung anzuwenden sei, da ein ca. 2-stündiger Anreiseweg zur und von der Universität auch für ihn unzumutbar sei.

In rechtlicher Hinsicht führte der Bw. aus, *„die auf Basis des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz ergangene Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 über die Erreichbarkeit von Studienorten, BGBl. 1995/624, ist rückwirkend für die dort deziert genannten Orte nicht mehr anwendbar“*. Dies gehe einerseits aus den Verordnungen vom

14.8.2001 BGBI. II Nr. 295/2001 und 296/2001 und andererseits aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002 hervor, in denen es heiße: *„Bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume und auf offene Veranlagungen..... sind die Lohnsteuerrichtlinien anzuwenden“*, soweit frühere Bestimmungen nicht günstigere Regelungen vorsahen. Es handle sich daher offensichtlich um eine klarstellende Änderung der Verordnung.

Aus dem Erkenntnis des VwGH v. 24.2.2000, 96/15/087 (Anmerkung: gemeint ist das Erk. 96/15/0187) ergebe sich, dass auch die Wartezeiten zwischen verschiedenen öffentlichen Verkehrsmitteln und damit auch die Wartezeit auf das erste öffentliche Verkehrsmittel, in die Zeit für die Zumutbarkeit der täglich zurückgelegten Wegstrecke einzurechnen sei. Bei dieser Sichtweise seien entgegen dem Wortlaut der Verordnung BGBI. 1995/624 auch Fußmärsche unter 1.500 km (Anmerkung: gemeint ist wohl 1,5 km) in die Wegzeiten einzurechnen; dies erweise sich nicht nur aus dem Gesetzesinn und der im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz geänderten Verordnung als zutreffend, sondern auch im Vergleich zu den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a- c EStG 1988, wobei in die Zumutbarkeit zur Benützung eines Massenbeförderungsmittels im Sinne dieser Gesetzesstelle jedenfalls auch die Fußwegstrecke – egal wie lang diese ist – einzukalkulieren sei. Eine verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 letzter Satz der Verordnung über die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes müsse also trotz des Wortlautes aus teleologischen und gesetzesystematischen Gründen die 1,5 km Grenze außer Acht lassen. Im konkreten Fall würden die Fußmärsche allerdings ohnehin über 1,5 km betragen.

Es bestehe kein Grund, die Pauschbeträge für das auswärtige Studium seiner Kinder abzuerkennen. Im Erkenntnis vom 31.10.2000, 95/15/0196 seien Pauschbeträge bei einer Wegstrecke von nur 11 km zwischen Wohnung und Schule zugestanden worden, wenn durch die Zurücklegung einer größeren Entfernung zum Bahnhof etc. lange Gehzeiten und entsprechende Wartezeiten auftreten würden. Entgegen der Meinung des Finanzamtes in der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung, sei seines Erachtens auch das Erkenntnis des VwGH vom 31.5.2000, 2000/13/0075 im gegenständlichen Fall anzuwenden, denn erhöhte Kosten für Verpflegungsmehraufwendungen fallen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch dann an, wenn dem Schüler oder dem Studenten eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich sei, das Gegenteil wäre von der Behörde auf Grund eines gesetzmäßigen Verfahrens begründet festzustellen. Es sei daher auch bei täglicher Rückkehr zur Wohnung die pauschale Abgeltung für die Mehraufwendungen zu gewähren. Dass die auswärtigen Mahlzeiten für Selbständige und Arbeitnehmer seitens der Rechtsprechung nicht als abzugsfähig anerkannt würden, könne für

die Überprüfung der hier in Rede stehenden Norm des § 34 Abs. 8 EStG 1988 keine Rolle spielen. Die Verfassungsmäßigkeit des zuvor angesprochenen Problems wäre allenfalls gesondert zu prüfen.

Auch in den am 22. Jänner und 15. Mai 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 wurden die vom Bw. geltend gemachten Pauschbeträge für die auswärtige Berufsausbildung seiner beiden Kinder unter Hinweis auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer für 2000 nicht anerkannt. Die gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 28. Jänner und 21. Mai 2003 eingekommenen Berufungen wurden vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der Aktenlage des Finanzamtes sowie der vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie des Bw. ist V.. Die Tochter K. des Bw. besuchte im Schuljahr 1999/2000 den Aufbaulehrgang der Glasfachschule in Kramsach, den sie im Juni 2000 mit der Diplomprüfung abschloss. Die Schule in Kramsach ist vom Familienwohnsitz in V. rd. 23 km entfernt. In der Zeit vom September 2000 bis Ende Juli 2001 studierte sie an der Ausländeruniversität in Perugia drei Trimester Italienisch und absolvierte die dafür vorgesehenen Prüfungen. Ab Oktober 2001 studierte sie an der Universität Innsbruck Romanistik (Italienisch) und Psychologie.

Der Sohn D. des Bw., studierte bis Mai 2001 an der Universität in Innsbruck Mathematik und Physik. Nach Beendigung des Präsenzdienstes begann er im Wintersemester 2002/2003 mit dem Doktoratstudium. Die Wegstrecke zwischen V. und Innsbruck beträgt mit öffentlichen Verkehrsmitteln rd. 29 km.

Nach § 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 1.500 S (ab 2002 110 €) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Entscheidend für die vorliegenden Berufungen, soweit sie sich nicht auf das Auslandsstudium der Tochter beziehen, ist daher die Beantwortung der Frage, ob der Studienort innerhalb oder außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes V. liegt.

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen (im Folgenden als Verordnung bezeichnet). Diese Verordnung wurde mit BGBl. II Nr. 449/2001 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 geändert.

1. Rechtslage in den Jahren 2000 und 2001:

Die zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts wesentlichen Bestimmungen dieser Verordnung lauten in der für den Streitzeitraum 2000- 2001 gültigen Stammfassung:

"§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2. (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 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 1.500 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.

Unter "Einzugsbereich des Wohnortes" i.S.d. § 34 EStG 1988 ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich als noch zumutbar anzusehen ist (vgl. VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 14. 9. 1994, 91/13/0229).

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 über die Erreichbarkeit von Studienorten 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.

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

§ 3 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 nennt unter anderem den Wohnort V. des Bw. als Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach Innsbruck zeitlich noch zumutbar ist.

Für den Sohn D. des Bw., der im Zeitraum Jänner 2000 bis Mai 2001 an der Universität in Innsbruck Mathematik und Physik und für die Tochter K. die im Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 an dieser Universität Italienisch und Psychologie studierte, kommt die unwiderlegliche Vermutung des § 2 Abs. 2 der Verordnung, dass eine tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist, zum Tragen.

Nach dem Wortlaut "jedenfalls" des § 2 Abs. 2 der Verordnung kommt es für die Frage nach dem Einzugsbereich nicht auf die in Abs. 1 normierte zeitliche Grenze von einer Stunde Fahrzeit an. Dem unabhängigen Finanzsenat ist es bei dieser Sach- und Rechtslage daher verwehrt zu prüfen, ob im Einzelfall ungeachtet der Anführung in einer der Verordnungen eine tägliche Hin- und Rückfahrt nicht möglich ist.

Die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für den oben genannten Zeitraum kommt daher weder für den Sohn D. noch für die Tochter K. des Bw. in Betracht.

Die Tochter K. des Berufungswerbers besuchte im Schuljahr 1999/2000 den Aufbaulehrgang der Glasfachschule in Kramsach, den sie im Juni 2000 mit der Diplomprüfung abschloss. Erstmals im Vorlageantrag wurde auch für den Besuch der Glasfachschule im Jahr 2000 der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 geltend gemacht.

In den Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach den Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, in der Fassung BGBl. Nr. 307/1997 ist Kramsach als Studienort nicht angeführt, sodass auch § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 nicht anwendbar ist.

Somit ist nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benutzung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

Die Schule in Kramsach ist rd. 23 km vom Wohnort in V. entfernt. Wie eine Anfrage beim Gemeindeamt V., beim Verkehrsunternehmen L. und eine Abfrage im Routenplaner "www.viamichelin.com" ergab, ist die Wohnung des Bw. vom nächstgelegenen Bahnhof in Schwaz (der unmittelbar hinter der Gemeindegrenze von V. liegt) 2,2 Straßenkilometer entfernt. Der Fußweg zum Bahnhof in Schwaz ist um einiges kürzer als die Strecke auf der Straße. Die Gehzeit vom Gemeindeamt in V. zum Bahnhof in Schwaz beträgt nach

übereinstimmender Auskunft beim Gemeindeamt in V. und beim Verkehrsunternehmen L. rd. 15 Minuten, zur Wohnung des Bw. beträgt die Gehzeit rd. 20 Minuten. Nach der Auskunft im Gemeindeamt in V. würden die Schüler die in Schwaz oder auswärts eine Schule besuchen, entweder den im Stundentakt zwischen V. und Schwaz verkehrenden Dorfbus benützen oder soweit zwischen der Ankunft des Busses und der Abfahrt des Zuges längere Wartezeiten in Kauf genommen werden müssten, zu Fuß zum Bahnhof in Schwaz gehen. Auch der Bw. bestätigte in einer Anfrage seine Angaben im Vorlageantrag dass seine Kinder in den Berufungsjahren zu Fuß zum Bahnhof nach Schwaz gegangen sind. Ein Gehweg zum Bahnhof von rd. 20 Minuten erachtet der Unabhängige Finanzsenat für die damals 20-jährige Tochter des Bw. durchaus als zumutbar. Laut Fahrplan der ÖBB beträgt die Strecke vom Bahnhof in Schwaz zum Bahnhof in Brixlegg 18 km. Die im Stundentakt verkehrenden Regionalzüge benötigten für diese Strecke rd. 15 Minuten. Die Eilzüge benötigten dafür 12 Minuten. Die Fachschule in Kramsach ist rd. 3 km vom Bahnhof in Brixlegg entfernt. Nach Angaben der Schulleitung beginnt der Unterricht einheitlich um 8:00 Uhr, das Ende des Unterrichts am Nachmittag sei sehr unterschiedlich. An einzelnen Tagen sei auch Nachmittag Unterricht erteilt worden, die letzte Unterrichtseinheit habe aber spätestens um 17:30 Uhr geendet. Wie eine Anfrage bei der Postbusstelle Brixlegg und der ÖBB Busdienststelle in Wörgl und Innsbruck ergab, verkehrte im Schuljahr 1999/2000 zwischen Brixlegg und Kramsach sowohl ein Post- als auch eine ÖBB-Buslinie. Daneben verkehrte in der Früh und am Nachmittag ein Schülerbus der ÖBB. Der Schülerbus holte die Schüler um 7:27 Uhr und um 7:46 Uhr am Bahnhof in Brixlegg ab und brachte sie direkt zur Glasfachschule in Kramsach. Am Nachmittag brachte er sie wieder um 14:11 Uhr und 15:06 Uhr zum Bahnhof zurück. Soweit die Schüler aufgrund späteren Unterrichtendes den Schülerbus nicht erreichen konnten, mussten sie die Linienbusse benutzt.

Aufgrund der für das Berufungsjahr 2000 vorliegenden Fahrpläne der ÖBB und der eingeholten Auskünfte bei der Post- und ÖBB Busdienststelle standen der Tochter der Bw. für den Schulbesuch in Kramsach im Schuljahr 1999/2000 folgende öffentliche Verkehrsverbindungen zur Verfügung:

Schwaz-Kramsach:

Verkehrsmittel	Ort:	Zeit	
Bahn (Abfahrt):	Schwaz	07:10	07:22
Bahn (Ankunft):	Brixlegg	07:26	07:35

Bus (Abfahrt):	Brixlegg	07:27	07:46
Bus (Ankunft)	Kramsach (Schule)	07:33	07:52
Fahrzeit:		23 Min.	30 Min.

Kramsach-Schwaz:

Verkehrsmittel	Ort	Zeit				
Bus (Abfahrt):	Kramsach (Schule):	12:21	13:17	14:11	15:06	18:15
Bus (Ankunft):	Brixlegg:	12:27	13:30	14:17	15:15	18:26
Bahn (Abfahrt):	Brixlegg:	12:32	13:36	14:32	15:32	18:36
Bahn (Ankunft):	Schwaz:	12:48	13:52	14:48	15:48	18:52
Fahrzeit:		27 Min.	35 Min.	37 Min.	42 Min.	37 Min.

Die Wohnung des Bw. ist mehr als 1.500 m vom Bahnhof in Schwaz entfernt. Die Wegzeit zum Bahnhof und vom Bahnhof zurück zur Wohnung ist daher in die An- und Rückreisezeit einzurechnen.

Unter Berücksichtigung eines Gehweges von der Wohnung zum Bahnhof in Schwaz von rd. 20 Minuten und einer zusätzlichen Wartezeit von 5 Minuten bis zum Eintreffen des Zuges, war es der Tochter des Bw. möglich, die Schule in weniger als einer Stunde zu erreichen. Auch die Rückkehr von der Schule in die elterliche Wohnung war ihr (inkl. der Wartezeit am Bahnhof in Brixlegg) in einer Gesamtzeit von rd. 47 Minuten bis 62 Minuten möglich.

Nach herrschender Meinung war es nach der im Jahr 2000 geltenden Rechtslage für die Annahme des Vorliegens eines Nahebereiches unschädlich, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nur in einer Richtung überschritten wird (Fuchs in Hofstätter/Reichel , Die Einkommensteuer [EStG 1988], Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, "Auswärtige Berufsausbildung [Kinder]; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm.

70). Als Beispiel wird jeweils "45 Minuten für die Hinfahrt, 75 Minuten für die Rückfahrt" genannt. Auch eine nur geringfügige Überschreitung der Fahrzeit von einer Stunde ist nach herrschenden Meinung 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").

Im gegenständlichen Fall kommt es nur bei der Rückreise um 15:06 Uhr unter Einrechnung des Gehweges zur Wohnadresse zu einer Überschreitung der Wegzeit von 1 Stunde um rd. 2 Minuten. Diese Überschreitung der Wegzeit von einer Stunde ist jedenfalls als unwesentlich anzusehen.

Die Ausbildung der Tochter des Bw. in der Glasfachschule in Kramsach erfolgte somit innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes; der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für den Zeitraum Jänner bis Juni 2000 steht dem Bw. daher nicht zu.

Sprachpraktikum an der Universität in Perugia:

In der Zeit vom September 2000 bis Ende Juli 2001 studierte die Tochter K. des Bw. an der Ausländeruniversität in Perugia drei Trimester Italienisch und legte die dafür vorgesehenen Prüfungen ab. Ab Oktober 2001 studierte sie an der Universität Innsbruck Romanistik (Italienisch) und Psychologie. Nach einer Bestätigung des Vorstandes der Studienkommission für Romanistik an der Universität Innsbruck vom 9. Jänner 2002 wird ihr der an der *"Università per stranieri"* in Perugia absolvierte Lehrgang für Italienisch, für die nach den hiesigen Studienplänen für Romanistik geforderten Sprachpraktika im Ausland eingerechnet.

Kosten für eine Berufsausbildung im Ausland sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn eine entsprechende Berufsausbildungsmöglichkeit im Inland nicht gegeben ist (VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

Wird jedoch im Rahmen eines Studiums einer Fremdsprache an einer inländischen Universität ein nach dem Studienplan gefordertes Sprachpraktikum im Ausland absolviert, so ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates von einem zwangsläufig erwachsenen Aufwand auszugehen. Die Anrechnung des an der Universität in Perugia absolvierten Lehrganges für Italienisch an das nach den Studienplänen für Romanistik geforderte Sprachpraktikum im Ausland, ist vom Bw. nachgewiesen worden.

Für den Zeitraum des Auslandsstudiums in Perugia vom September 2000 bis Juli 2001 steht dem Bw daher der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu.

2. Rechtslag ab 2002:

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

§ 2. (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.

Durch den neu eingefügten Satz in § 2 Abs. 2 dieser Verordnung kann nunmehr abweichend von der Vermutung des ersten Satzes (Zumutbarkeit der Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach der Verordnung gem § 26 Abs. 3 StudFG) 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 StudFG anzuwenden. Gelingt der Nachweis, gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz ihrer Nennung in einer Verordnung nach § 26 Abs. 3 StudFG als nicht mehr zumutbar (Fuchs in Hofstätter/Reichel , Die Einkommensteuer [EStG 1988], Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, "Auswärtige Berufsausbildung [Kinder].

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

Auch die Studie des Österreichischen Instituts für Raumplanung, die den Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 zugrunde liegt, rechnet mit dem jeweiligen Stadtzentrum bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen, wobei abgesehen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt)Bahnhof herangezogen wird.

Im Jahr 2002 machte der Bw. den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 für seine Tochter K., die ihr Italienisch- und Psychologiestudium an der Universität in Innsbruck fortsetzte, für das ganze Jahr und für seinen Sohn D., der Ende des Jahres 2002 das Doktoratstudium für Mathematik an dieser Universität begann, für einen Monat geltend.

Für die Rechtslage ab 2002 ist somit für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort die Wegzeit vom Wohnort in V. bis zum Hauptbahnhof in Innsbruck maßgebend. Entgegen der im Vorlageantrag vertretenen Ansicht sind dabei Wartezeiten, Fahrt- oder Gehzeiten vom Hauptbahnhof in Innsbruck zur Universität, oder Geh- oder Fahrzeiten im Heimatort nicht miteinzubeziehen (vgl. Rz. 883, LStr 2002). Hingegen ist die Gehzeit vom Ortszentrum von V. nach Schwaz zu berücksichtigen, da Schwaz, wo sich der nächst gelegene Bahnhof befindet, nicht der Wohnort des Bw. ist.

Die Fahrzeit mit der Bahn zwischen Schwaz und Innsbruck betrug im Jahr 2002 nach der bei der ÖBB eingeholten Fahrplanauskunft zwischen 17 und 28 Minuten. Berücksichtigt man noch

eine Gehzeit von 15 bis 20 Minuten vom V. zum Bahnhof nach Schwaz, so ergibt sich eine gesamte Wegzeit von höchstens 50 Minuten.

Da somit der Nachweis einer eine Stunde übersteigenden Wegzeit der Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nicht erbracht worden ist, gilt der in § 3 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993, in der Fassung BGBI. II Nr. 295/2001 genannte Wohnort V. als Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach Innsbruck zeitlich noch zumutbar ist.

Auf dem im Vorlageantrag nicht klar verständlichen Einwand, *„die auf Basis des § 26 Abs. 3 StudFG 1972 ergangene VO zu § 34 Abs. 8 EStG über die Erreichbarkeit von Studienorten, BGBI 1995/624 sei rückwirkend auf die dort dezidiert genannten Orte nicht mehr anwendbar“* braucht nicht näher eingegangen werden, zumal weder die oben zitierte Verordnung betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes BGBI. 624/1995, noch die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993, die mit BGBI. II Nr. 295/2001 eine Änderung erfahren hat und bezüglich des neu gefassten § 22 mit erstmaliger Wirksamkeit für Anträge von Studierenden für das Studienjahr 2001/2002 anzuwenden ist, rückwirkend angewendet worden ist.

Sollte der Bw. hingegen gemeint haben, die Verordnung betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in der geänderten Fassung BGBI. II Nr. 449/2001 wäre bereits für die Jahre vor 2002 anzuwenden gewesen, so ist für den Bw. daraus nichts zu gewinnen, da seinen beiden Kindern - wie oben dargestellt wurde - sowohl nach der Stammfassung der Verordnung, BGBI 1995/624, als auch in der geänderten Fassung BGBI. II Nr. 449/2001, die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach Innsbruck zumutbar war.

Die vom Bw. zitierten Erkenntnisse des VwGH v. 24.2.2000, 96/15/0187 und vom 31.10.2000, 95/15/0196, wonach Wartezeiten auf das erste öffentliche Verkehrsmittel in die Zeit für die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt einzurechnen seien, sind für die Streitjahre 1993 und 1994 und somit zur Rechtslage vor der oben zitierten Verordnung des Bundesminister für Finanzen, BGBI. 624/1995, ergangen und können daher für den streitgegenständlichen Fall nicht herangezogen werden. Da § 2 Abs. 1 der Verordnung auf die Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsort abstellt, sind im Geltungsbereich der Verordnung 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. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke , EStG 1988, § 34 Anm 71).

Auch trifft es nicht zu wie der Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH v. 31.5.2000, 2000/13/0075 meint, dass der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 bereits dann zustehe, wenn eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich sei.

In dieser Entscheidung ging es um die Frage, ob Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes auch dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn das studierende Kind sich am Studienort in einer im Besitz des Steuerpflichtigen stehenden Wohnung aufhält. Dies wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung bejaht, dass auch in diesem Fall für dem Steuerpflichtigen ein Mehraufwand entsteht, da das Kind keine Möglichkeit zur Teilnahme an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung habe. Grundvoraussetzung für die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung war aber auch in diesem Fall, dass dem Kind die täglichen Hin- und Rückfahrt vom Wohnort zum Studienort nicht zumutbar war und der Mehraufwand daher zwangsläufig erwachsen ist. Die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt zum Studienort ist aber im streitgegenständlichen Fall gegeben, sodass für den Bw. aus dem angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nichts zu gewinnen war.

Insoweit der Bw. verfassungsrechtliche Bedenken vorbrachte, ist darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat an die hier anzuwendenden Verordnungen als für ihn beachtliche Rechtsquellen gebunden ist; es steht ihm weder eine Beurteilung ihrer inhaltlichen Richtigkeit noch ihrer Verfassungskonformität zu. Bemerkt wird, dass der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 9.6.1998, B 2449/97 die Behandlung einer Beschwerde, welche Gesetzwidrigkeit der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 geltend machte, abgelehnt hat; eine auf Gemeinden abgestellte vergröbernde Zumutbarkeitsprüfung, die zu Härtefällen führen kann, sei zulässig (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke , EStG 1988, § 34 Anm. 73).

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben sind betreffend die Einkommensteuer 2000 und 2001 den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter in €

2 Berechnungsblätter in öS

Innsbruck, 15. Dezember 2002