



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Mag. Josef Boszotta Steuerberatungs GmbH, 7000 Eisenstadt, Winzerweg 5a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006, unter anderem den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Das Finanzamt gewährte in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 den Pauschbetrag mit der nachstehenden Begründung nicht, dass die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolge:

*"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Nahebereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht (§ 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988). Gem. § 2 Abs 1 der Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und umgekehrt mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten*

*öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Hierbei sind Wartezeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso andere Wartezeiten (Fahrten im Heimat – und Studienort), nicht zu berücksichtigen. Im gegenständlichen Fall verkehrt zwischen Eisenstadt und Wien und retour ein Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von unter einer Stunde. Die Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung konnten daher nicht anerkannt werden."*

Mit Eingabe vom 29. November 2007 (eingelangt beim Finanzamt am 30. November 2007) erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung und stellte den Antrag den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für zwei Kinder zu berücksichtigen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw Anspruch auf Berücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung hätte, da die Universität Wien bzw die Wirtschaftsuniversität Wien als Studienort der Kinder nicht im Einzugsbereich des Wohnortes Eisenstadt des Bw liegen würde (siehe dazu auch die VO des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 BGBl 1993/605 ).

Mit beim UFS am 10. Dezember 2007 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2008 setzte der Unabhängige Finanzsenat – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – die Entscheidung über die Berufungen gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. 2006/15/0114 schwebenden Verfahrens aus, da die Auslegung des Begriffes „Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort“ in § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, Gegenstand dieses Verfahrens bilde und daher der Ausgang des beim VwGH anhängigen Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung im gegenständlichen Berufungsverfahren sei.

Da das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, das Anlass zur Aussetzung des gegenständlichen Berufungsverfahrens gegeben hat, mit Erkenntnis VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114 beendet wurde, wurde das Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Mit Vorhalt vom 31. März 2009 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. eine Ablichtung des Erkenntnisses des VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114, des Artikels von *Wanke*, UFS und auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, UFSjournal 2008, 36, sowie Ausdrucke aus der Fahrplandatenbank HAFAS der ÖBB mit allen Verkehrsverbindungen zwischen

Wohngemeinde und Ausbildungsgemeinde in der Zeit von 7:00 bis 9:00 Uhr für den gesamten Berufszeitraum (Winter- und Sommerfahrpläne).

Nach einer ausführlichen Rechtsbelehrung teilte der Unabhängige Finanzsenat mit, dass sich aus den im Berufszeitraum geltenden Fahrplänen ergäbe, dass jedenfalls für die Hinfahrt zur Ausbildungsstätte am Morgen zwischen der zentralen Haltestelle in der Ortsgemeinde und der der Ausbildungsstätte nächstgelegenen zentralen Haltestelle in der Ausbildungsgemeinde (jeweils ohne den Geh-, Fahr- und Wartezeiten zwischen Wohnung und zentraler Haltestelle in der Ortsgemeinde einerseits und zwischen zentraler Haltestelle in der Ausbildungsgemeinde und Ausbildungseinrichtung andererseits) Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde bestehen. Den Fahrplänen lasse sich auch eine erhebliche Überschreitung einer Fahrzeit von einer Stunde für die Rückfahrt nicht entnehmen, sodass von einer Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes auszugehen ist.

Es wäre daher die Berufung als unbegründet abzuweisen. Der Bw. möge innerhalb von vier Wochen bekannt geben, ob er seine Berufung aufrecht erhalte. Sofern dies der Fall sei und eine Entscheidung durch den UFS gewünscht werde, möge – unter Beifügung entsprechender Beweismittel (z. B. Fahrplanausdrucke) – dargelegt werden, aus welchen Gründen der Bw. weiterhin der Ansicht sei, die Berufsausbildung sei im Berufszeitraum im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und der hierzu ergangenen Verordnung außerhalb des Wohnortes erfolgt.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2009 nahm der steuerliche Vertreter des Bw zu dem oa Schreiben Stellung und führte aus, dass dem Bw durch das auswärtige Doppelstudium seiner beiden Kinder T. (Jus und Spanisch) und A. (Betriebswirtschaft WU und Jus) zwangsläufig einkommensmäßige Belastungen erwachsen seien, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen würden und die höher als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse seien.

Die vom UFS im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Fahrpläne der ÖBB von Eisenstadt nach Wien für 2005/2006 würden für 3 von 11 Fahrmöglichkeiten eine Fahrzeit zwischen den Hauptbahnhöfen von knapp einer Stunde aufweisen, für Sommer 2006 seien ebenfalls aus 11 Fahrmöglichkeiten 3 mit einer Fahrzeit von unter einer Stunde und für den Winter 2006/2007 seien aus 5 Fahrmöglichkeiten 2 mit einer Fahrzeit von unter einer Stunde ausfindig gemacht worden. Abgesehen davon, dass die Realität abhängig von den üblichen Pendlerstaus in den Hauptstoßzeiten die Unterschreitung von einer Stunde bei der Fahrzeit an der überwiegenden Zahl der Wochentage unrealistisch erscheinen lassen würden, sei überdies zu berücksichtigen, dass zwar die Lohnsteuerrichtlinien aussagen würden, dass es genügen würde, dass irgendwann am Tag ein öffentliches Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit unter einer Stunde

verkehren würde, der UFS aber doch in seiner Spruchpraxis die Ansicht vertreten würde, dass das günstigste Verkehrsmittel auch zumutbarerweise verwendet werden können müsse. Da aber die Doppelstudien der Kinder des Bw bei ihrer Zeiteinteilung besonders gefordert seien, sei für diese oftmals die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, weil auch aufgrund des Studienplanes die Rückfahrt spät in der Nacht anzutreten sei.

Darüberhinaus würden auch die Gesamtfahrzeiten durch die Wege zu den Hauptbahnhöfen und von den Hauptbahnhöfen weit über der in der Verordnung normierten Stunde liegen. Durch den strikten Verweis auf die Fahrzeit zwischen den Hauptbahnhöfen zwischen Wohnsitzort und Studienort verstoße die herangezogene Verordnung aber auch gegen den Sinn des § 34 EStG, weil dadurch für den Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsende Belastungen, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen würden, keine Berücksichtigung finden würden und durch das Abstrahieren von den tatsächlichen Wegzeiten von der Wohnung bis zur Ausbildungsstätte ungleiche Belastungen gleich behandelt werden würden, was gegen den Gleichheitsgrundsatz und den Grundsatz auf Unverletzlichkeit des Eigentums im Verfassungsrecht verstoßen würde.

Mit Fax vom 22. September 2009 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw auch das am 8. Juli 2009, 2007/15/0306 ergangene Erkenntnis des VwGH übermittelt.

Darauf hin teilte der steuerliche Vertreter des Bw telefonisch am 30. September 2009 mit, dass er eine Entscheidung des UFS wünsche.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

*„(8) 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.“*

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001 lautet:

*„Zu § 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:*

*§ 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 und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.*

*(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.*

*(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).*

*§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.*

*§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden.“*

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992 BGBl. Nr. 305 i. d. F. BGBl. I Nr. 46/2007 lautet:

*„Allgemeine Höchststudienbeihilfe*

*§ 26. (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt – unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 – monatlich 424 Euro (jährlich 5.088 Euro), soweit im Folgenden nichts Anderes festgelegt ist.*

*(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt – unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 – monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) für*

*1. Vollwaisen,*

*2. verheiratete Studierende,*

*3. Studierende, die zur Pflege und Erziehung mindestens eines Kindes gesetzlich verpflichtet sind, und*

*4. für Studierende, die aus Studiengründen einen Wohnsitz im Gemeindegebiet des Studienortes haben, weil der Wohnsitz der Eltern vom Studienort so weit entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist; leben die Eltern nicht im gemeinsamen Haushalt, so ist der Wohnsitz jenes Elternteiles maßgebend, mit dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Dies gilt nicht für Studierende von Fernstudien.*

*(3) 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.*

*(4) Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichgesetzt werden können.“*

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht.

Während das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für den Pauschbetrag zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabeverfahren unstrittig ist, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolge.

Nach den vom Unabhängigen Finanzsenat getroffenen und von dem Bw. nicht bestrittenen Feststellungen, befindet sich der Familienwohnsitz in Eisenstadt, wobei Eisenstadt eine eigene Ortsgemeinde ist und kann der Weg zum Ausbildungsort Wien mit öffentlichen

Verkehrsmitteln nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 im Berufszeitraum in nicht mehr als einer Stunde zurückgelegt werden.

Unter Wohnort ist die jeweilige Ortsgemeinde zu verstehen. Bei Katastralgemeinden ist auf die jeweilige Ortsgemeinde, der sie zugehören, abzustellen, und zwar auch dann, wenn sich in der Katastralgemeinde ein eigener Bahnhof befindet (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6 2009], § 34 Anm. 68, 70, m. w. N.; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114). Maßgebend ist daher für den weiteren Prüfungsverlauf Eisenstadt als Wohnortgemeinde.

Eisenstadt wird in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 307/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 i. d. g. F. ergibt sich folgender Anspruchsprüfungsverlauf bei Ausbildungsstätten innerhalb einer – hier unstrittig vorliegenden – Entfernung von 80 km zum Wohnort:

Nach § 2 Abs. 1 dieser Verordnung gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort 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, wobei die Grundsätze des § 26 Abs 3 Studienförderungsg 1992 anzuwenden sind.

Bei einer Entfernung innerhalb von 80 km zum Wohnort ist zu unterscheiden:

1. Ist der Ausbildungsort in einer der Verordnungen des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt:

1.1. Wird in dieser Verordnung auch die Wohnortgemeinde als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zu und von diesem Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, besteht die vom Steuerpflichtigen widerlegbare Vermutung, dass die Ausbildungsstätte als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist. Der Steuerpflichtige kann aber den Nachweis führen, dass ungeachtet der Nennung der Gemeinde im Berufszeitraum eine Erreichbarkeit – nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 – nur mit

einer Fahrzeit von über einer Stunde möglich ist (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 70).

1.2. Bezieht sich eine Verordnung auf den Ausbildungsort des Kindes, nennt aber den Wohnort nicht als im Einzugsbereich befindlich, wird zumeist von einer unzumutbaren Fahrzeit auszugehen sein (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 34 Anm. 71). Die Abgabenbehörde ist 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.

Eine unwiderlegliche Vermutung, dass in einem derartigen Fall eine auswärtige Berufsausbildung vorliegt, besteht nicht. Es wäre auch nicht verständlich, dass zwar im obigen Fall 1.1. der Steuerpflichtige den Nachweis der Unerreichbarkeit führen kann, der Abgabenbehörde die Nachweisführung der Erreichbarkeit aber im gegenteiligen Fall 1.2. verwehrt sein sollte.

2. Ist der Ausbildungsort in keiner Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt, ist nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 i. d. g. F. zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt, wobei ebenfalls die Grundsätze des § 26 Abs 3 Studienförderungsg 1992 anzuwenden sind.

Die Umstand allein, Eisenstadt werde in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 307/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, reicht daher nicht aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren (vgl. ebenfalls zu Eisenstadt zB UFS 17.3.2009, RV/1239-W/06; UFS 19.3.2009, RV/0713-W/06; UFS 8. Juni 2009, RV/2051-W/07).

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



Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar vor Ergehen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, judiziert, dass die Berechnung der Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte unter Berücksichtigung von Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw nach Beendigung des Unterrichts zu erfolgen habe (VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098; VwGH 24. 2. 2000, 96/15/0187; VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0043; VwGH 29. 6. 1995, 93/15/0104).

Diese Judikatur ist jedoch im Geltungsbereich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, überholt.

Mit Erkenntnis VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114 hat der Verwaltungsgerichtshof Lehre, Verwaltungspraxis und Spruchpraxis des UFS bestätigt, wonach für die Frage des Vorliegens einer auswärtigen Berufsausbildung im Geltungsbereich der Verordnung betreffend eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, BGBl. 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, wobei bei Katastralgemeinden auf die jeweilige Ortsgemeinde (und deren zentralen Bahnhof bzw. Haltestelle) abzustellen ist.

Es sind daher nach der im Berufszeitraum geltenden Rechtslage 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“; *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6 2009], § 34 Anm. 72 m. w. N.).

Da die Verordnung – ebenso wie das StudienförderungsG 1992 – auf den Wohnort bzw den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 gehen von standardisierten Werten aus), ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen („günstigsten“) öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw beendet wird. Im Zweifel wird dies die in der Ortsmitte gelegene Haltestelle sein, in Wien sind

das die großen Bahnhöfe wie Südbahnhof, Westbahnhof, Franz-Josefs-Bahnhof (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 72 m. w. N) oder – für Buspendler aus dem Burgenland – auch die Bushaltestelle Südtiroler Platz. Die tatsächliche Ein- oder Ausstiegsstelle ist nicht maßgebend.

Wird die Fahrzeit nur in einer Richtung überschritten (zB 45 min für die Hinfahrt, 75 min für die Rückfahrt), liegt keine Überschreitung des Einzugsbereiches vor, da die Fahrzeit in beiden Richtungen mehr als eine Stunde betragen muss (vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, § 34 Einzelfälle „Auswärtige Berufsausbildung“).

Aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich, dass für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde – ermittelt nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 – öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahr- bzw. Wegzeit von nicht mehr als eine Stunde zur Verfügung stehen und auch die Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist:

Aus sämtlichen maßgeblichen Fahrplänen (Winter 2005/2006, Sommer 2006, Winter 2006/2007) ergibt sich, dass die Strecke Eisenstadt - Wien an Arbeitstagen in beiden Richtungen jeweils mehr als 50 mal mit öffentlichen Verkehrsmitteln befahren wird (vgl. dazu etwa auch UFS 24. 3. 2009, RV/2023-W/06, und UFS 7. 4. 2009, RV/0193-W/06, jeweils zum Sommerfahrplan 2004).

Rund 80% aller Fahrten an Arbeitstagen dauerten weniger als 1 Stunde 15 Minuten, wobei in Richtung Wien die meisten öffentlichen Verkehrsmittel am Südbahnhof ankamen (über 60%), die anderen am Südtiroler Platz (unter 40%), während in Richtung Eisenstadt das Verhältnis Abfahrt Südbahnhof und Abfahrt Südtiroler Platz umgekehrt war.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fuhren nach dem Winterfahrplan 2005/2006 an Arbeitstagen regelmäßig 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:24 Uhr (49 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fuhren nach dem Winterfahrplan 2005/2006 an Arbeitstagen 2 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Abfahrt 14:27 Uhr (57 Minuten) und Abfahrt 15:46 Uhr (59 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fuhren nach dem Sommerfahrplan 2006 an Arbeitstagen regelmäßig 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft

7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:20 Uhr (55 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fahren nach dem Sommerfahrplan 2006 an Arbeitstagen 2 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Abfahrt 15:46 Uhr (59 Minuten) und Abfahrt 16:46 Uhr (59 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Von Eisenstadt nach Wien Südtiroler Platz fahren nach dem Winterfahrplan 2006/2007 an Arbeitstagen regelmäßig 4 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Ankunft 7:09 Uhr (Fahrzeit 54 Minuten), Ankunft 7:24 Uhr (54 Minuten), Ankunft 8:39 Uhr (54 Minuten) und Ankunft 16:20 Uhr (55 Minuten).

Zurück von Wien Südtiroler Platz nach Eisenstadt fahren nach dem Winterfahrplan 2006/2007 an Arbeitstagen 2 Busse mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde: Abfahrt 14:27 (57 Minuten) und Abfahrt 15:46 Uhr (59 Minuten), wobei der frühere Bus nur an Freitagen fuhr.

Auch nach dem Vorhalt durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden keine Nachweise darüber, dass im Berufszeitraum nur Verkehrsverbindungen mit einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde bestanden haben, vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass während des gesamten Berufszeitraumes Verkehrsverbindungen mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde zwischen Eisenstadt und Wien bzw. zwischen Wien und Eisenstadt bestanden haben.

Hierbei kommt es nicht darauf an, ob – bei einer Fallkonstellation wie der gegenständlichen – konkret eine Verbindung mit einer Fahrzeit von knapp über oder knapp unter einer Stunde verwendet wird, wenn - nicht nur irgendwann am Tag außer der üblichen Zeiten untertags zur Verfügung stehende - Verbindungen mit Massenverkehrsmitteln und einer eine Stunde nicht übersteigenden Fahrzeit bestehen (vgl. für viele UFS 12. 8. 2003, RV/4223-W/02; UFS 29. 8. 2003, RV/4297-W/02; UFS 24. 2. 2004, RV/0001-I/04; UFS 24. 3. 2009, RV/2023-W/06 oder UFS 12. 5. 2009, RV/0555-W/07).

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 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 i.d.g.F. 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, des 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.

Dass daher im vorliegenden Fall auf Grund der konkreten Ausbildungszeiten – bedingt durch die Doppelstudien – die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde nicht oder nicht immer möglich ist, führt daher nach der Rechtsprechung des VfGH nicht zur Zuerkennung des Pauschbetrages, da nach den Fahrplänen im allgemeinen bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels die Strecke zwischen Wohnort und Ausbildungsort in nicht weniger als einer Stunde zurückgelegt werden kann.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in dem obigen Erkenntnis ausgeführt, dass der Gleichheitsgrundsatz des Art 7 Abs 1 B-VG es nicht verbietet, bei der Regelung von Lebensbereichen von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen und demnach zu typisieren. Verwaltungswirtschaftliche 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 II 5, Tz 389). Vor diesem Hintergrund muss es sich beim "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" iSd § 2 Abs 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. Nr. 449/201 um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen (mit einer Fahrtdauer 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 suchen, stellt einen Ausnahmefall dar, auf den die Verordnung auch unter Bedachtnahme auf Art 7 Abs 1 B-VG nicht Bedacht zu nehmen brauchte.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass der VfGH mit Beschluss vom 9. 6. 1998, B 2449/97 die Behandlung einer Beschwerde, welche Gesetzwidrigkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, in der damals geltenden Fassung geltend machte, abgelehnt hat, da eine auf Gemeinden abgestellte vergrößernde Zumutbarkeitsprüfung, die zu Härtefällen führen kann, zulässig sei (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 74).

Da nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde – ermittelt nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 – öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahr- bzw. Wegzeit von nicht mehr als einer Stunde zur Verfügung stehen und auch die Rückfahrt mit öffentlichen

Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist, liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen des Bw für die auswärtige Berufsausbildung der Kinder des Bw als außergewöhnliche Belastung nicht vor.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 3. Februar 2010