



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wostri Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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.) wohnt in Windigsteig. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurde unter anderem das Pauschale für auswärtige Berufsausbildung betreffend den Sohn A beantragt, der im Zeitraum 09-12/01 in Karlstein eine Ausbildung absolvierte.

Das Finanzamt Waidhofen an der Thaya hat im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 8. Juli 2002 das Pauschale für A nicht gewährt. Karlstein/Thaya liege im Einzugsbereich des Wohnortes.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2002 erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin Berufung gegen diesen Bescheid mit dem Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung. A sei im Zeitraum 09-12/01 in Karlstein in der Schule und im Internat gewesen. Tägliche Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln seien unzumutbar, da nur morgens eine Verbindung bestehe, deren Fahrzeit – inklusive Umsteigen - mehr als eine Stunde ausmache. Nachmittags gäbe es keine Möglichkeit, mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu fahren.

Beigeschlossen war die Kopie von Überweisungsbelegen an die HTBLA Karlstein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. August 2002 wies das Finanzamt Waidhofen an der Thaya die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus:

„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gem. § 34 Abs 8 EStG dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Ist im Rahmen einer Ausbildung eine Unterbringung im Internat der Schule zwingend vorgesehen, steht der Pauschbetrag gem. § 34 Abs 8 EStG auch für Ausbildungen innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes zu. Ihr Sohn A besucht die HTBLA in Karlstein/Thaya, wobei eine Unterbringung im Internat der Schule nicht zwingend vorgesehen ist. Aus diesem Grund konnte der Pauschbetrag gem. § 34 Abs 8 EStG nicht gewährt werden.“

Mit Schreiben vom 21. August 2002 beantragte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin ohne weitere Ausführungen die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Mit Bericht vom 26. August 2002 legte das Finanzamt Waidhofen an der Thaya die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Ergänzend wurde nach einer Darstellung der Rechtslage darauf verwiesen, dass die vom Sohn des Bw., A, besuchte HTBLA Karlstein/Thaya im Einzugsbereich des Wohnortes liege und kein zwingender Internatsbesuch vorgesehen sei.

Gemäß § 323 Abs. 10 BAO ist für die Entscheidung über die noch offene Berufung der Bw. seit 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates führte das Finanzamt Waidhofen an der Thaya noch ergänzende Ermittlungen durch.

Dem Bw. wurde nach verschiedenen Fahrplanabfragen mit Schreiben vom 4. August 2003 vom Finanzamt Waidhofen/Thaya mitgeteilt:

- *„In Ihrer Berufung begründen Sie Ihren Antrag, den Pauschbetrag gem. § 34 Abs. 8 EStG für die auswärtige Berufsausbildung betreffend Ihres Sohnes A (Besuch der HTBLA in Karlstein/Thaya) zu gewähren, mit der Tatsache, dass die Benutzung eines öffentlichen*

Verkehrsmittels nicht zumutbar ist. Während morgens eine Verbindung, deren Fahrzeit mehr als 1 Stunde beträgt, besteht, steht nachmittags kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.

- Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten gem. § 2 Abs. 2 der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF 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.
- Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts, Wegzeiten für Fußwege bis 1.500 m sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht zu berücksichtigen.
- Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein.
- Wie Erhebungen des ho. Finanzamtes ergaben, stehen entgegen Ihren Angaben in der Berufung öffentliche Verkehrsmittel für Fahrten am Nachmittag zwischen der Ausbildungsstätte in Karlstein/Thaya und dem Wohnort in M [Gemeinde Windischsteig] zur Verfügung, wobei die Fahrzeit folgender Verbindung weniger als eine Stunde (weitere 1 Stunde 3 Minuten Fahrzeit bei der Verbindung mit Abfahrt Karlstein/Thaya 15:18 Uhr) beträgt:

Fahrzeit	Text	Verkehrsmittel
Karlstein/Thaya- M	Gesamtdauer 57 min	
13:53	Ab Karlstein/Thaya HTBLA	Postbus 1322
14:24	An Waidhofen/Th. Gymnasiumstr.	
14:42	Ab Waidhofen/Th. Bahnhof	Zug R 6320
14:50	An Windigsteig Bahnhof	

- Um abzuklären, ob bzw. wie oft diese Verbindung von Ihrem Sohn genutzt werden hätte können, werden Sie um Bekanntgabe des Stundenplanes Ihres Sohnes für das Schuljahr 2001/2002 ersucht.
- Wie das ho. Finanzamt außerdem feststellte, bestehen folgende günstige öffentliche Verkehrsmittel für die Verbindung Waidhofen/Thaya – Karlstein/Thaya:

Verkehrsmittel	Abfahrtsort	Abfahrtszeit	Ankunftszeit	Ankunftszeit	Fahrzeit
Postbus 1322	Waidhofen/Th	07:20	Karlstein/Th	07:47	27 min
Postbus 1322	Karlstein/Th	13:53	Waidhofen/Th	14:24	31 min
Postbus 1322	Karlstein/Th	15:18	Waidhofen/Th	15:45	27 min
Postbus 1322	Karlstein/Th	17:53	Waidhofen/Th	18:18	25 min

- Wurde im Zuge der Entscheidungsfindung, Ihren Sohn A im Internat der HTBLA Karlstein/Thaya unterzubringen, aufgrund der geringen Entfernung von M nach Waidhofen/Thaya (Wegstrecke 7 km) auch überlegt, Ihren Sohn morgens mit dem PKW

zum Autobus in Waidhofen/Th. zu bringen bzw. nachmittags mit dem PKW vom Autobus in Waidhofen/Th. abzuholen?

- Sie werden gebeten, zu den vorstehenden Ausführungen Stellung zu nehmen."

Das Ergebnis dieser Ermittlungen wurde vom Finanzamt Waidhofen an der Thaya mit Erledigungsvermerk vom 14. August 2003 wie folgt zusammengefasst:

"Seitens des UFS erging mit BiPost vom 22. Juli 2003 an das ho. Finanzamt das Ersuchen, betreffend der auswärtigen Berufsausbildung des Sohnes in Karlstein/Thaya zu erheben, ob auf Grund der zur Verfügung stehenden öffentlichen Verkehrsmittel eine Hin- und Rückfahrt innerhalb einer Stunde möglich wäre. Zur Wahrung des Parteigehörs wurde außerdem um Erörterung dieser Feststellungen mit dem Pflichtigen gebeten.

In Entsprechung dieses Ersuchens wurden im Internet über die Homepage des Verkehrsverbundes Ostregion (www.vor.at) Verkehrsverbindungen für die Fahrtstrecke M (näheste Haltestelle in Windigsteig, ca. 400 m vom Wohnsitz des Pflichtigen entfernt) – Karlstein/Thaya und retour erhoben. Die Suche mit diesen beiden Orten als Ausgangspunkt bzw. Ziel ergaben keine Möglichkeiten, die Strecke innerhalb einer Stunde mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu absolvieren.

Wie weitere Suchvorgänge hervorbrachten, bestehen zwischen Waidhofen/Thaya und Karlstein/Thaya gute Busverbindungen, die eine Fahrtzeit von weniger als eine Stunde aufweisen. Der Wohnort des Pflichtigen ist ungefähr 7 km von der Haltestelle Gymnasiumstrasse in Waidhofen/Thaya entfernt. Es wurden auch Fahrplanauskünfte betreffend der Strecke Windigsteig – Waidhofen/Thaya eingeholt. Bei einer Kombination der Fahrtstrecken Windigsteig – Waidhofen/Thaya – Karlstein/Thaya und retour konnte jedoch auch nur eine Verbindung (Abfahrt Karlstein/Thaya 13:53 Uhr) mit einer Fahrtzeit von weniger als 1 Stunde eruiert werden.

Im vorstehenden Absatz wurde bereits ausgeführt, dass grundsätzlich zwischen Waidhofen/Thaya und Karlstein/Thaya gute Busverbindungen bestehen. Wäre der Sohn morgens von den Eltern mit dem PKW zum Autobus in Waidhofen/Thaya gebracht worden bzw. nachmittags mit dem PKW vom Autobus in Waidhofen/Thaya abgeholt worden, wären Fahrzeiten von weniger als 1 Stunde möglich gewesen.

Mit Vorhalt vom 4. August 2003 (Blatt 55 – 56/2001/E) wurde dem Pflichtigen die Möglichkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels am Nachmittag (das Bestehen einer Verbindung am Nachmittag wurde im Rechtsmittel verneint) mitgeteilt. Außerdem wurde der Pflichtige um Stellungnahme gebeten, ob bei der Entscheidungsfindung, den Sohn im Internat unterzubringen, auch die Möglichkeit in Betracht gezogen wurde, den Sohn zum Autobus in Waidhofen/Thaya zu bringen bzw. vom Autobus in Waidhofen/Thaya abzuholen.

Der Pflichtige hat in Beantwortung dieses Vorhaltes am 13. August 2003 persönlich beim ho. Finanzamt vorgesprochen und folgendes mitgeteilt: Das Vorhandensein von öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen M und Karlstein/Thaya war bekannt, doch erschien die Benützung dieser Verbindungen auf Grund der langen Fahrtzeiten als nicht zumutbar. Eine regelmäßige Bringung des Sohnes mit dem PKW zum Autobus nach Waidhofen/Thaya bzw. Abholung vom Autobus in Waidhofen/Thaya wäre wegen der selbständigen Tätigkeit sowohl des Pflichtigen [...] als auch der Ehegattin [...] nicht möglich gewesen.

Laut Auskunft des Pflichtigen war bei der Entscheidung den Sohn im Internat unterzubringen, auch die Überlegung, dem Sohn die Umstellung von der Hauptschule auf die HTL zu erleichtern, maßgebend. Bei der Unterbringung im Internat standen zusätzliche Lernhilfen und Förderungen zur Verfügung, die dem Sohn den positiven Abschluss des ersten Schuljahres ermöglichten. Gleichzeitig mit der Entscheidung der Unterbringung im Internat wurde mit dem

Sohn vereinbart, dass dieser bei positiver Entwicklung im ersten Schuljahr die Folgejahre nicht im Internat verbringen muss.

Aufgrund der positiven Absolvierung des ersten Schuljahres ist der Sohn nun nicht mehr im Internat und fährt täglich mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Schule nach Karlstein/Thaya. Der Pflichtige ist mittlerweile von seiner Ehegattin geschieden und der Sohn wohnt bei seiner Mutter in L. Die kürzere Fahrtstrecke zwischen L und Waidhofen/Thaya hat der Sohn lt. Auskunft des Pflichtigen mittels Fahrrad oder inzwischen mit dem Moped zurückgelegt. Bei Schönwetter fährt der Sohn mit dem Moped direkt nach Karlstein/Thaya."

Über weiteres Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates teilte das Finanzamt Waidhofen an der Thaya mit BI-Post vom 1. September 2003 unter anderem mit:

Wie im Vorhalt vom 4. August 2003 und im Erledigungsentwurf vom 14. August 2003 angeführt, bestehen zwischen Waidhofen/Thaya und Karlstein/Thaya folgende günstige Busverbindungen:

	Verkehrsmittel	Abfahrtsort	Abfahrtszeit	Ankunftsart	Ankunftszeit	Fahrtzeit
a)	Postbus 1322	Waidhofen/Th	07:20	Karlstein/Th	07:47	27 min
b)	Postbus 1322	Karlstein/Th	13:53	Waidhofen/Th	14:24	31 min
c)	Postbus 1322	Karlstein/Th	15:18	Waidhofen/Th	15:45	27 min
d)	Postbus 1322	Karlstein/Th	17:53	Waidhofen/Th	18:18	25 min

Ergänzend dazu wurden folgende Bahnverbindungen zwischen dem Wohnort und Waidhofen/Thaya festgestellt.

a)	Regionalzug 6309	Windigsteig	07:10	Waidhofen/Thaya	07:20	9 min
b)	Regionalzug 6320	Waidhofen/Th	14:42	Windigsteig	14:50	8 min
c)	Regionalzug 6324	Waidhofen/Th	16:13	Windigsteig	16:21	8 min
d)	Regionalzug 6330	Waidhofen/Th	18:19	Windigsteig	18:27	8 min

Entsprechend dieser Fahrplandaten ergibt sich bei den Kombinationen a), b) und d) jeweils eine Fahrtzeit von weniger als 1 Stunde. Aufgrund der Tatsache, dass die Haltestelle Waidhofen/Thaya - Gymnasiumstraße des Postbusses ca. 500 m vom Bahnhof in Waidhofen/Thaya entfernt ist, wurde jedoch angenommen, dass die Kombinationen a) und d) vom Sohn des Pflichtigen mangels Erreichbarkeit der Anschlussverbindung nicht möglich sind. Daher verblieb als einzige Verbindung mit einer Fahrtzeit von weniger als 1 Stunde die Kombination b).

Wie dem ho. Finanzamt im Zuge von Erhebungen betr. öffentlicher Verkehrsverbindungen in einem anderen Fall bekannt wurde, besteht bei den Postbusverbindungen a) und d) für die Schüler des Schulzentrums in Karlstein/Thaya folgende Spezialregelung. Grundsätzlich ist Ausgangspunkt der Postbuslinie 1322 die Haltestelle Gymnasiumstraße und der Bahnhof in Waidhofen/Thaya wird nicht angefahren. Um jenen Schülern des Schulzentrums Karlstein/Thaya, die mit der Bahn von Windigsteig, etc kommen bzw. nach Windigsteig, etc. fahren, die Benützung dieser Postbuslinie zu ermöglichen, gilt bei den Fahrten a) und d) folgende geänderte Kurslinie: Der Bus mit Abfahrt 7:20 Gymnasiumstraße fährt zunächst zum Bahnhof in Waidhofen/Thaya um die Schüler, die mit der Bahn ankommen, aufzunehmen und setzt erst in Folge seinen normalen Kurs nach Karlstein/Thaya fort. Der Bus mit Ankunft 18:18 Gymnasiumstraße fährt zuerst zum Bahnhof in Waidhofen/Thaya, damit die Schüler die Bahnverbindung um 18:19 erreichen. Diese Spezialregelung wurde bei einer telefonischen Rückfrage beim Autobusdienst in Waidhofen/Thaya bestätigt.

Aufgrund dieser Regelung standen dem Sohn des Pflichtigen 3 Verkehrsverbindungen mit einer Fahrzeit von weniger als 1 Stunde zur Verfügung.

Wie der Pflichtige bei einem Telefonat am 29. August 2003 mitteilte, besucht der Sohn die 4jährige Uhrenfachschule in Karlstein/Thaya. Auf Anfrage gab der Pflichtige außerdem bekannt, dass sein Sohn an vier Tagen Nachmittagsunterricht hatte, der jeweils um ca. 16:30 Uhr geendet hat. An zwei Tagen war daher die Benützung des Postbusses a) [gemeint offenbar: b)] und an vier Tagen des Postbusses d) möglich. Es bestand somit an allen Tagen die Möglichkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels mit einer Fahrzeit von weniger als 1 Stunde.

Dieser neue Sachverhalt wurde mit dem Pflichtigen nicht erörtert, da laut Auskunft des Pflichtigen (siehe Erledigungsvermerk vom 14. August 2003) für die Unterbringung des Sohnes im Internat andere Gründe wie z.B. Lernförderung maßgebend waren."

Am 23. September 2003 wurde mit den Parteien der zweitinstanzlichen Verfahrens die Sach- und Rechtslage am Finanzamt Waidhofen an der Thaya erörtert (§ 279 Abs. 3 BAO).

Insbesondere wurden mit dem Bw. auch die Ermittlungsergebnisse, die das Finanzamt Waidhofen an der Thaya in den Berichten vom 14. August und vom 1. September 2003 festgehalten hat, besprochen. Gegen diese Ermittlungsergebnisse wurde kein Einwand erhoben. Auch Anhaltspunkte dafür, dass die Verkehrsverbindungen im Herbst 2001 grundsätzlich andere gewesen wären, bestehen nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der Akten des Finanzamtes sowie der vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie der Bw. war im Jahr 2001 Windigsteig (M).

Der im Berufszeitraum 15jährige Sohn des Bw., A, besuchte ab September 2001 nach Absolvierung der Hauptschule erstmals die 4jährige Fachschule für Uhrenmacher an der HTBLA Karlstein (<http://www.htl-karlstein.ac.at>). Er war dort im Internat untergebracht.

Die Internatsunterbringung erfolgte einerseits auf Grund der schlechten Erreichbarkeit der Schule vom Wohnort, andererseits um dem Sohn die Umstellung von der Hauptschule zu erleichtern, da dort zusätzliche Lernhilfen und Förderungen zur Verfügung stehen. Mit dem Sohn wurde vereinbart, dass er bei positivem Abschluss des ersten Schuljahres nicht mehr im Internat untergebracht werde.

Zwischenzeitig wurde der Bw. geschieden. A wohnt nunmehr bei seiner Mutter. Dieser Wohnort liegt näher zu Karlstein; bei Schönwetter fährt der Sohn nunmehr mit dem Moped direkt nach Karlstein.

Windigsteig ist von Karlstein etwa 23 Straßenkilometer entfernt, die Fahrzeit mit dem Auto beträgt rund 42 Minuten.

Die Entfernung zwischen der Wohnung des Bw. und dem Bahnhof Windigsteig beträgt rund 400 Meter.

Direkt bei der HTBLA Karlstein befindet sich eine Postbushaltestelle.

Die Entfernung zwischen dem Bahnhof Waidhofen an der Thaya und der Postbushaltestelle Gymnasiumsstraße beträgt etwa 500 Meter.

Zwischen Windigsteig und Karlstein gab es im September 2003 folgende Verbindungen an einem Werktag mit öffentlichen Verkehrsmitteln: Eine mit Abfahrt in Windigsteig um 5:43 Uhr und Ankunft vor der HTBLA Karlstein um 7:44 Uhr (Gesamtfahrzeit 2 Stunden 1 Minute), eine mit Abfahrt in Windsteig um 7:10 Uhr und Ankunft vor der HTBLA Karlstein um 7:47 Uhr (Variante **a**) laut Note des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya vom 1. September 2003; Gesamtfahrzeit 37 Minuten) sowie eine weitere mit Abfahrt in Windigsteig um 12:15 Uhr und Ankunft in Karlstein um 13:21 Uhr (Gesamtfahrzeit 1 Stunde 6 Minuten).

Für die Rückfahrt am Nachmittag bestand im September 2003 eine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Gesamtfahrzeit von 57 Minuten (Abfahrt Karlstein 13:53 Uhr, Ankunft Windigsteig 14:50 Uhr; Variante **b**) laut Note des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya vom 1. September 2003) sowie mit einer Gesamtfahrzeit von 1 Stunde 3 Minuten bei Verwendung des um 15:18 Uhr von Karlstein abfahrenden Postautobusses. Neben weiteren Verbindungen bestand auch bei Benützung des um 17:53 von Karlstein abfahrenden Autobusses (im Sinne der Variante **d**) laut Note des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya vom 1. September 2003) eine Verbindung mit einer Gesamtfahrzeit von 34 Minuten.

Ferner gab es mehrere Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln und einer Gesamtfahrzeit von 25 bis 31 Minuten zwischen Waidhofen an der Thaya und Karlstein (Hinfahrt: Abfahrt Postbus um 7:20, Ankunft um 7:47; Rückfahrt: Abfahrten Postbus um 13:53 Uhr, 15:18 Uhr und 17:53 Uhr).

Die Entfernung zwischen der Wohnung des Bw. und der Haltestelle Waidhofen an der Thaya beträgt rund 7 km, das entspricht einem Gehweg von rund 1,5 Stunden.

Eine regelmäßige Beförderung des Sohnes mit dem PKW von der Wohnung zur Haltestelle in Waidhofen an der Thaya wäre infolge der Berufstätigkeit sowohl des Bw. als auch seiner Gattin nicht möglich gewesen.

Es kann nicht festgestellt werden, dass der damals rund 15jährige Sohn des Bw. den Weg zwischen Wohnung und Haltestelle im Jahr 2001 regelmäßig mit dem Fahrrad in einer Weise zurücklegen hätte können, die zu einer Gesamtwegzeit von unter einer Stunde führt.

Allerdings hätte der Sohn des Bw. die Schule mit der Verbindung **a)** laut Note des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya vom 1. September 2003 in weniger als einer Stunde Wegzeit erreichen können; der Rückweg nach Hause wäre mit den Verbindungen **b)** und **d)** laut Note des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya vom 1. September 2003 in weniger als einer Stunde möglich gewesen.

Karlstein ist in keiner Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 als Studienort genannt.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt hierbei grundsätzlich dem Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens; insbesondere den detaillierten und wohlüberlegten Feststellungen des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya. Das Ermittlungsverfahren wurde vom Finanzamt äußerst engagiert geführt und es wurden die Umstände des Falles sehr genau erhoben.

Dafür, dass im Jahr 2001 wesentlich andere Verkehrsverbindungen bestanden hätten, als vom Finanzamt für das Jahr 2003 ermittelt, bestehen – wie auch der Bw. einräumt - keine Anhaltspunkte.

Verbindung Windigsteig – Karlstein – Windigsteig

Die Feststellung des Vorhandenseins von für den Sohn des Bw. nutzbaren Verbindungen mit einer Gesamtwegzeit unter einer Stunde stützt sich auf die Erhebungen des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya. Es bestehen für den UFS keine Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft des Autobusdienstes in Waidhofen an der Thaya; derartige Zweifel hat auch der Bw. nicht geäußert. Der Bw. hat auch eingeräumt, dass die Verhältnisse im Streitzeitraum mit jenen des Ermittlungszeitraumes vergleichbar sind.

Verbindung Waidhofen an der Thaya – Karlstein – Waidhofen an der Thaya

Wenngleich auf Grund der letzten Erhebungen des Finanzamtes Waidhofen an der Thaya (Note vom 1. September 2003) nicht mehr von Entscheidungsrelevanz, waren zur Frage der Möglichkeit, Waidhofen an der Thaya mit nichtöffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen, die dargestellten Feststellungen aus folgenden Überlegungen zu treffen:

PKW

Nach Rz 883 LStR 1999 ist unter Hinweis auf das "menschliche Erfahrungsgut" (Erforschung des konkreten Verhaltens von Menschen in vergleichbaren Fällen) anzunehmen, "*dass bei größeren Entfernungen als 1.500 m ein privates Kfz eingesetzt wird, sodass die Fahrzeiten unter Verwendung des privaten PKWs zu berücksichtigen sind.*" Diese Auffassung wird auch

von *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, "Auswärtige Berufsausbildung (Kinder)" geteilt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat zunächst Bedenken, bei einer Norm wie § 2 Abs. 1 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995, die – sowohl in der hier anzuwendenden Stammfassung als auch in der Fassung ab 2002 – auf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel abstellt, für die Zurücklegung des Weges bis zur Haltestelle dieses öffentlichen Verkehrsmittels von der Heranziehung eines PKW auszugehen.

Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Bedenken zutreffend sind, da nach den glaubwürdigen Angaben des Bw. ein Transport seines Sohnes zur Haltestelle durch ihn oder seine Gattin aus beruflichen Gründen nicht – oder jedenfalls nicht regelmäßig – möglich gewesen sei. Eine allgemeine Lebenserfahrung, dass üblicherweise Kinder täglich eine rund 7 km lange Wegstrecke im Waldviertel von den berufstätigen Eltern zu einer Haltestelle gefahren werden (und nicht, wie hier, eine Internatsunterbringung vorgezogen wird), besteht nicht.

Daher war festzustellen, dass diese Transportvariante ausscheidet.

Fahrrad

Der Verwaltungsgerichtshof hat bei Studenten die Zurücklegung eines 2 km langen Weges mit dem Fahrrad als nicht erwiesen angesehen und betont, dass der Einsatz eines Fahrrades auch witterungsbedingt, insbesondere während der Wintermonate, nicht uneingeschränkt zumutbar sei (VwGH 14. 9. 1994, 91/13/0229).

Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass die Bewältigung der rund 7 km langen Strecke zwischen Wohnung und Haltestelle – noch dazu in relativ knapper Zeit – dem im Berufszeitraum 15jährigen Sohn des Bw. jedenfalls nicht regelmäßig zugemutet werden kann.

Auch diese Transportvariante scheidet somit aus.

Gehzeit

Die Feststellung der Gehzeit gründet sich auf die Annahme einer rund 18minütigen Wegzeit für eineinhalb Kilometer Gehweg (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 71).

Rechtlich folgt hieraus:

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 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 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

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.

Rechtslage im Jahr 2001

Die zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts wesentlichen Bestimmungen dieser Verordnung lauten in der für den Streitzeitraum 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.

(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.“

Zunächst ist festzuhalten, dass – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – die Motive des Bw., seinen Sohn im Jahr 2001 in Karlstein im Internat unterzubringen, nicht für die Beurteilung

des Vorliegens der Voraussetzungen nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 maßgebend sind. Ob den Bw. abgesehen von der schlechten Erreichbarkeit der Schule auch andere Gründe – etwa Umgewöhnungsschwierigkeiten - zu einer Internatsunterbringung veranlasst haben, ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 steht auch dann bei einer nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegenen Ausbildungsstätte zu, wenn eine lange tägliche Fahrzeit nicht für den Bezug eines Quartiers am Ausbildungsort ausschlaggebend war.

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).

Der Wohnort ist vom Ausbildungsort weniger als 25 km entfernt, so dass weder § 1 (Entfernung über 80 km) noch § 2 Abs. 3 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 (Internatsunterbringung bei Entfernung über 25 km) zum Tragen kommt.

Der Ausbildungsort ist auch in keiner Verordnung zum Studienförderungsg 1992 genannt, so dass 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 Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt"*.

Nach herrschender Meinung war es nach der im Berufszeitraum 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.

Sachverhalt bis zur Note des Finanzamtes vom 1. September 2003:

Nach den zunächst getroffenen Annahmen des Finanzamtes wäre zwar die Rückkehr von der Schule mit einer Fahrzeit von 57 Minuten (bzw. zu einem späteren Zeitpunkt von 63 Minuten), also in knapp weniger als einer Stunde mit öffentlichen Verkehrsmitteln möglich; die einzige zunächst in Betracht kommende Hinfahrtmöglichkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln (die Mittagsverbindung mit einer Fahrzeit von 66 Minuten scheidet infolge Unmöglichkeit der Verwendung aus) benötigt 2 Stunden 1 Minute.

Auch unter Zugrundelegung der herrschenden Meinung kann wohl nur eine geringfügige Überschreitung der Fahrzeit von einer Stunde unschädlich sein (vgl. auch VfGH 11. 12. 1986,

B 437/86: *“im Einzelfall zweckmäßigeres Verkehrsmittel unwesentlich länger als eine Stunde für die Bewältigung der Wegstrecke benötigt“*).

Würde die Fahrzeit in eine der beiden Richtungen die in der Verordnung BGBl. Nr. 624/1996 genannte Fahrzeit von einer Stunde um mehr als das doppelte überschreiten, kann nicht gesagt werden, dass es sich hierbei nur um eine unbeachtliche, geringfügige Überschreitung handelt.

Auch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor der Verordnung BGBl. Nr. 624/1996 stellte auf eine Fahrzeit von rund einer Stunde (z.B. VwGH 24. 1. 1994, 92/15/0131) als Begrenzung des Nahebereiches ab.

Die Ausbildung des Sohnes des Bw. wäre daher nach den ursprünglichen Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes außerhalb des Nahebereiches des Wohnortes erfolgt; der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 stünde für den Zeitraum September bis Dezember 2001 zu.

Sachverhalt nach der Note des Finanzamtes vom 1. September 2003:

Nach den nunmehr zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen konnte der Sohn des Bw. in beide Fahrtrichtungen öffentliche Verkehrsmittel mit einer Gesamtfahrzeit von jeweils weniger als einer Stunde verwenden.

Dies wird vom Bw. auch nicht bestritten.

Wenngleich die Fahrzeiten teilweise nur knapp *unter* eine Stunde liegen, besteht für die Abgabenbehörde kein Ermessensspielraum, in diesem Fall von einer zu langen, weil eine Stunde überschreitenden Fahrdauer auszugehen, wie umgekehrt im Fall einer stets knapp *über* einer Stunde liegenden Fahrdauer die Abgabenbehörde nicht mehr vom Vorliegen eines Nahebereiches ausgehen darf. Da die Verordnung ausdrücklich auf *“mehr als je eine Stunde“* abstellt, kann diesem Begriff kein anderer Wortlaut als eine Stunde, somit sechzig Minuten, beigelegt werden.

Die Ausbildung des Sohnes des Bw. erfolgte somit innerhalb des Nahebereiches des Wohnortes; der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 steht daher nicht zu.

Die Internatsunterbringung würde – bei einer Erreichbarkeit unter einer Stunde - nur dann den Pauschbetrag vermitteln, wenn der Wohnort vom Ausbildungsort mehr als 25 km entfernt ist, was hier nicht der Fall ist. Ob auch bei einer Entfernung unter 25 km der Pauschbetrag zusteht, wenn die Internatsunterbringung zwingend ist, hatte der Unabhängige Finanzsenat nicht zu entscheiden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 23. September 2003