

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungserberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

Die Berufungserberin wurde abgesehen davon, dass bloß für eines ihrer Kinder der Pauschbetrag für die Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes berücksichtigt wurde, mit dem Bescheid datiert vom 22. Mai 2003 antragsgemäß zur Einkommensteuer 2002 veranlagt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung datiert vom 27. Mai 2003 eingebbracht am 2. Juni 2003, worin sie erklärt, dass ihre Tochter in B studiere. Es sei jedoch möglich entsprechend der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Dezember 2001 den Nachweis zu führen, dass die Fahrzeit zum Studienort unter Benutzung des günstigsten

öffentlichen Verkehrsmittels mehr als eine Stunde betrage. Von ihrem Wohnort benötige sie zur Universität B 85 Minuten (20 Minuten zum Bahnhof A, Wartezeit 5 Minuten, Zug A – B 20 Minuten, Wartezeit Bahnhof B 5 Minuten, Straßenbahn Bahnhof zur Universität 35 Minuten), weswegen sie beantrage den pauschalierten "Absetzbetrag" zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung datiert vom 10. Juni 2003 wies das Finanzamt A das Berufungsbegehren mit der Begründung ab, dass § 26 Studienförderungsgesetz 1992 auf den die Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 verweise, von der Fahrzeit zwischen Wohnort und Studienort aber nicht von der tatsächlichen Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsstätte ausgehe. Es seien daher die Fahrzeiten mit den innerörtlichen Verkehrsmitteln im Heimatort oder im Studienort nicht in diese Fahrzeit einzurechnen.

Maßgebend sei die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Diese betrage im gegenständlichen Fall etwa 20 Minuten.

Im als "*Antrag auf Vorlage der Berufung beim unabhängigen Finanzamt*" bezeichneten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) vom 8. Juli 2003 brachte die Berufungswerberin vor, dass ihres Erachtens aus dem Text des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes nicht herausgelesen werden könne, dass nur die Bahnfahrt zwischen A und B (etwa 20 Minuten) zu berücksichtigen wäre. In diesem Fall wäre ein Nachweis durch den Steuerpflichtigen vollkommen überflüssig, eine Rückfrage der Abgabenbehörde beim Bahnbetreiber ausreichen würde. Sinnvollerweise sei das Wort Studienort als der Ort zu verstehen, an dem sich die Ausbildungsstätte befindet. Dies sei die Universität in B – C, welche vom Bahnhof etwa acht Kilometer entfernt liege. Die Strecke von der Wohnung der Berufungswerberin zum Bahnhof betrage A 4 Kilometer.

Der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung wurde mit Schreiben vom 19. April 2004 in Folge eines am 16. April gemeinsam mit dem Vorstand des Finanzamtes A und dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerber beim Referenten durchführten Erörterungstermins zurückgenommen.

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

Einigkeit besteht zwischen den Parteien über den zu beurteilenden Sachverhalt, welcher den oben von der Berufungswerberin in der Berufung beschriebenen Umständen entspricht.

In der Literatur und Judikatur wird als unstrittig beurteilt, dass die Kosten der Berufsausbildung der Kinder grundsätzlich als Unterhaltsverpflichtung in ihrer Gesamtheit als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988

(Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) angesehen werden, da diese dem Unterhaltsverpflichteten aufgrund seiner gesetzlichen Verpflichtung nach § 140 Abs. 1 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) zwangsläufig erwachsen, durch den Abfluss dieser Geldbeträge beziehungsweise Naturalleistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend der zivilrechtlichen Judikatur wesentlich gemindert wird und im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, welche keine Unterhaltsverpflichtungen zu tragen haben, diese Ausgaben außergewöhnlich sind (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band II, 7. Lieferung RZ 62 zu § 34 und die dort zitiert Judikatur).

Allerdings sind diese Ausgaben gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 „*durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm gemeinsam im Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat*“ und kommt dafür keine weitere Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht (zur bestätigten Verfassungskonformität dieser Regelung siehe das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 27. Juni 2001, B 1285/00 – 8).

Für die Tochter der Berufungswerberin wurde von der Berufungswerberin im Jahr 2002 sowohl Familienbeihilfe als auch Kinderabsetzbetrag bezogen, wodurch allfällige außergewöhnliche Belastungen der Berufungswerberin im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 und damit auch die Kosten für Unterbringung und Versorgung ihrer Tochter sowie die Kosten des Studienaufwandes gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegolten worden sind. Ob ein gegenüber seinen Kindern zum Unterhalt Verpflichteter für die den Fähigkeiten seiner Kinder entsprechende Ausbildung nach Maßgabe seiner finanziellen Möglichkeiten mehr ausgibt oder höheren persönlichen Einsatz in der Betreuung seiner Kinder zeigt, als dies beim Durchschnitt der anderen Eltern üblich ist, hat auf die Einordnung unter § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 keinen Einfluss (siehe dazu auch die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs zur Verfassungskonformität der „Familienbesteuerung“ wie oben und die dort zitierte Vorjudikatur).

Ausgenommen von der „Abpauschalierung“ des § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind „*Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes*“ im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 59/2001. Diese gelten dann als außergewöhnliche Belastung, „*wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von € 110,00 S pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt*“.

---

Es ist daher die Frage zu beantworten, ob die Johannes Kepler Universität B als Ausbildungsstätte noch als im „Einzugsbereich“ des Wohnortes der Berufungswerberin gelegen anzusehen ist oder nicht.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 wird im § 1 bestimmt, dass Ausbildungsstätten, welche vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, außerhalb des Einzugsbereiches liegen. § 2 Abs. 2 leg. cit. legt Folgendes fest: "*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.*" Entsprechend § 5 der letztgenannten Verordnung ist die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort B vom Wohnort der Berufungswerberin zeitlich zumutbar.

§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetz legt fest, dass der zuständige Bundesminister durch Verordnung festzulegen hat, von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist und führt weiter aus: „Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.“.

In der Zusammenschau der bis jetzt aufgezählten Normen ergibt sich, dass auch dann, wenn, wie im Fall der Berufungswerberin, in der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 (BGBl. 605/1993) die Hin- und Rückfahrt zum Studienort (im Fall der Berufungswerberin Salzburg) zum Wohnort (A) als zeitlich noch zumutbar bezeichnet wird, der Studienort als nicht im Einzugsbereich gelegen im Sinn des § 34 Abs. 8 EStG 1988 anzusehen ist, sofern die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als eine Stunde beträgt.

Geht man davon aus, dass die oben genannten Verordnungen, den gesetzlichen Begriff „Einzugsbereich des Wohnortes“ definieren und dass Verordnungen im Verhältnis zu Gesetzen

---

dem Prinzip der deckungsgleichen Entsprechung unterliegen, sowie, dass die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 dem Gesetz entspricht, so kann sie den Begriff Einzugsbereich nicht anders definieren als das Gesetz selbst.

Hilfestellung bietet hier § 22 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. II Nr. 295/2001 vom 15.8.2001 wonach, wenn in einem Verfahren über die Zuerkennung von Studienbeihilfe nachgewiesen wird, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt, die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar gilt.

Damit hat der Verordnungsgeber den Gesetzesbegriff Einzugsbereich des Wohnortes als Einzugsbereich der Wohngemeinde definiert. Die dem Gesetzgeber dabei vorschwebende Vorstellung, das nur der Fahrtaufwand zwischen Wohn- und Studiengemeinde nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 pauschal abgegolten werden soll, findet seine Erklärung darin, dass damit die Wege in der Wohn- und Studiengemeinde unberücksichtigt bleiben sollen, egal ob diese in einer oder in zwei Gemeinden liegen. Besonders anschaulich wird dies, wenn man bedenkt, dass auch in der Gemeinde Wien, wo die Entfernung zwischen Wohnung und Lehrsaal theoretisch 30 Kilometer (oder mehr je nach Straßenverlauf) sein könnte, keinesfalls der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht. Würde man jedoch den Gesetzesbegriff "Wohnort", wie es die Berufungswerberin implizit vorschlägt, als jenen Platz verstehen wollen, an welchem sich die Wohnung befindet, wäre jedes Verlassen dieser Wohnung zum Zweck der Ausbildung schon ausreichend, um einen Anspruch auf eine pauschalierten Ersatz der dadurch entstehenden Kosten zu begründen. Wenn man den oben beschriebenen Ausnahmearakter des § 34 Abs. 8 EStG 1988 bedenkt, scheint eine solche Interpretation der Absicht des Gesetzgebers und auch dem Wortsinn im Regelungszusammenhang zuwiderzulaufen.

Die Fahrtzeit zwischen den Wohngemeinden B und A beträgt nach dem richtigen Vorbringen der Berufungswerberin etwa 20 Minuten.

Unter Anwendung der oben erläuterten Rechtslage bedeutet dies aber, dass für die Tochter der Berufungswerberin die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort A und Studienort B zumutbar gewesen und daher der Ausbildungsort als im Einzugsbereich des § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelegen anzusehen ist und die Berufung abzuweisen war.

Linz, 23. April 2004