



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Gabriele Friedbacher, Günter Kraft und Johann Figl über die Berufung des Bw., 3424 Wolfpassing, Adresse, vertreten durch Dr. Pokorny & Taibel OEG, 1090 Wien, Porzellangasse 48/7a, vom 4. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln, vertreten durch Amtsdirektorin Margit Kramer, vom 14. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 22. Feber 2006 in Tulln durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in Folge auswärtiger Berufsausbildung des im Jahr 1983 geborenen, das Technologische Gewerbemuseum (höhere technische Bundeslehr- und Versuchsanstalt) in Wien 20 besuchenden Sohnes Thomas.

Seitens des Finanzamtes Tulln wurde der Pauschbetrag mit der Begründung nicht gewährt, dass Wien im Nahebereich des Wohnsitzes des Bw. in Wolfpassing, einer Katastralgemeinde von Zeiselmauer-Wolfpassing, gelegen sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 29. Oktober 2002 hat der Berufungssenat VII der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erhobene Berufung als unbegründet

abgewiesen, da die Gemeinde Zeiselmauer in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studiumförderungsgesetzes 1992 als Gemeinde genannt sei, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung nicht geltend gemacht.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 beantragte der Bw. wiederum die Gewährung des Pauschbetrages in Folge Ausbildung seines Sohnes Thomas in der Jägerstraße in Wien.

Im Finanzamtsakt findet sich folgende Darstellung der Fahrzeiten des Sohnes des Bw.:

**Montag, Dienstag, Freitag:**

6:25 – 6:45	Fußweg zum Zug
6:50 – 7:18	Zug von Zeiselmauer-Königstetten nach Spittelau
7:18 – 7:25	U6 von Spittelau nach Jägerstraße
7:25 – 7:33	Fußweg zur Schule
16:50 – 16:58	Fußweg zur U-Bahn
16:58 – 17:05	U6 von Jägerstraße nach Spittelau
17:10 – 17:43	Zug von Spittelau nach Zeiselmauer-Königstetten
17:43 – 18:03	Fußweg nach Hause

**Mittwoch:**

6:25 – 6:45	Fußweg zum Zug
6:50 – 7:18	Zug von Zeiselmauer-Königstetten nach Spittelau
7:18 – 7:25	U6 von Spittelau nach Jägerstraße
7:25 – 7:33	Fußweg zur Schule
14:50 – 14:58	Fußweg zur U-Bahn
14:58 – 15:05	U6 von Jägerstraße nach Spittelau
15:10 – 15:43	Zug von Spittelau nach Zeiselmauer-Königstetten
15:43 – 16:03	Fußweg nach Hause

**Donnerstag:**

6:25 – 6:45	Fußweg zum Zug
6:50 – 7:18	Zug von Zeiselmauer-Königstetten nach Spittelau

7:18 – 7:25	U6 von Spittelau nach Jägerstraße
7:25 – 7:33	Fußweg zur Schule
15:50 – 15:58	Fußweg zur U-Bahn
15:58 – 16:05	U6 von Jägerstraße nach Spittelau
16:10 – 16:43	Zug von Spittelau nach Zeiselmauer-Königstetten
16:43 – 17:03	Fußweg nach Hause

Mit Bescheid vom 14. Mai 2003 veranlagte das Finanzamt Tulln den Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2001, wobei es den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht berücksichtigte. Zur Begründung der Nichtgewährung des Pauschbetrages wird in der Bescheidbegründung auf die abweisende Berufungsentscheidung vom 29. Oktober 2002 verwiesen.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2003 er hob der Bw. durch seine ausgewiesene steuerliche Vertreterin Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit dem Antrag, die außergewöhnliche Belastung in Folge auswärtiger Berufsausbildung des Sohnes Thomas anzuerkennen.

Begründend wird ausgeführt, dass der Verweis auf die abweisende Berufungsentscheidung vom 29. Oktober 2002 ins Leere gehe, "da mittlerweile von der Abgabenbehörde eine andere Rechtsansicht vertreten wird." Die steuerliche Vertreterin verweist auf Rz 881 LStR 2002, wonach ausgeführt werde, "dass sowohl nach der Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl.Nr. 624/1995, idgF, also auch nach den Verordnungen zu § 26 Abs. 3 StudiumförderungsG 1992 der Nachweis zulässig ist, dass trotz Nennung in einer Verordnung zu § 26 Abs. 3 StudiumförderungsG 1992 die Fahrzeit länger als eine Stunde beträgt."

Darüber hinaus wird das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Oktober 2000, 95/15/0196 zitiert. Bei der Beurteilung des Einzugsbereiches lt. § 34 Abs. 8 EStG 1988 müssten das Alter des Kindes sowie die zur Verfügung stehenden Verkehrsmöglichkeiten berücksichtigt werden. Der Begriff "Einzugsbereich des Wohnortes" lasse sich am ehesten mit der Zumutbarkeit der täglich zurückzulegenden Wegstrecke und der dafür mit öffentlichen Verkehrsmitteln aufzuwendenden Zeit umschreiben. Als zumutbar sei ein Verhalten anzusehen, dass von einer für das spezifische Verhalten repräsentativen Anzahl von Menschen, die sich in gleicher oder ähnlicher Situation befinden, erwartet werden kann. Bei Prüfung dieser Frage ist vom menschlichen Erfahrungsgut auszugehen, d.h. es ist das konkrete Verhalten von Menschen in vergleichbaren Fällen zu erforschen. Die Zumutbarkeit in diesem Sinne kann jedoch nicht nach schematisierten Kriterien, die auf die Besonderheit des

Einzelfalles keine Rücksicht nehmen, beurteilt werden. Da sich nach der allgemeinen Lebenserfahrung der Zeitaufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Schule nicht auf die bloße Fahrzeit beschränke, seien bei der Beurteilung, ob die Bewältigung der Entfernung vom Wohnort zur Schule und zurück für einen Schüler zumutbar ist, auch Wartezeiten auf das öffentliche Verkehrsmittel und auf den Schulbeginn und auf den Beginn der Rückreise nach Schulende zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 8. Juli 2003 teilte hierauf das Finanzamt Tulln dem Bw. mit, dass seit 1. Oktober 2001 auch im Abgabenverfahren der Gegenbeweis der längeren Fahrtzeit zulässig sei. Da die Verordnung auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort abstelle (nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte !) sei somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird, Wegzeiten zum öffentlichen Verkehrsmittel im Heimatort und zur Ausbildungsstätte seien somit nicht einzubeziehen. Da die tatsächliche Fahrzeit lt. Aufstellung des Bw. jeweils unter einer Stunde betrage, werde ihm die Möglichkeit eingeräumt, den Gegenbeweis der längeren Fahrtzeit für 2001 anzutreten, wobei ausschließlich die Monate 10-12/2001 zu beurteilen sind.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2003 stellte die steuerliche Vertreterin die Fahrzeiten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln wie folgt dar:

Hinweg	Bus		Zug		U-Bahn	Unterrichtsbeginn		Dauer d Fahrt
	Abfahrt	Ankunft	Abfahrt	Ankunft	Abfahrt	Ankunft	400m	
täglich	05:30	05:40	06:42	07:20	07:22	07:29	08:00	01:59
Rückweg	U-Bahn		Zug		Bus			Dauer
	Abfahrt	Ankunft	Abfahrt	Ankunft	Abfahrt	Ankunft		
Montag	16:58	17:05	17:10	17:43	18:30	18:40		01:42
Dienstag	16:58	17:05	17:10	17:43	18:30	18:40		01:42
Mittwoch	14:58	15:05	15:10	15:43	16:30	16:40		01:42
Donnerstag	15:58	16:05	16:10	16:43	17:30	17:40		01:42
Freitag	16:58	17:05	17:10	17:43	18:30	18:40		01:42

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Fahrzeit im Jahr 1999 nur deshalb unter einer Stunde betrage, weil statt dem öffentlichen Verkehrsmittel Bus der Heimweg zu Fuß angetreten worden sei. Wenn allerdings die Einstiegstelle des ersten öffentlichen Verkehrsmittels heranzuziehen sei, dann müsse auf den Fahrplan dieses Verkehrsmittels Rücksicht genommen werden. Sowohl beim Hinweg als auch beim Rückweg betrage die Fahrzeit mehr als eine Stunde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2003 wies das Finanzamt Tulln die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 als unbegründet ab.

§ 26 Studienförderungsgesetz 1992, auf den die Verordnung BGBI. 1995/624 idF BGBI. II 201/449 verweise, gehe von der Fahrzeit zwischen Wohnort und Studienort aus, nicht aber von der tatsächlichen Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsstätte. Es seien daher die Fahrzeiten mit innerörtlichen Verkehrsmitteln im Heimatort oder im Studiumort (z.B. Straßenbahn, U-Bahn) nicht in diese Fahrzeit einzurechnen. Maßgebend sei die tatsächliche Fahrzeit zwischen diese beiden Gemeinden. Da die tatsächliche Fahrzeit zwischen Zeiselmauer und Wien unter einer Stunde beträgt, könne der Berufung nicht stattgegeben werden.

Mit Schreiben vom 7. November 2003 beantragte die steuerliche Vertreterin namens des Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und stellte gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Ergänzend zur Berufung werde vermerkt, dass die Strecke vom Wohnhaus des Bw. zum Bahnhof ca. 2 km betrage. Es handle sich daher um einen Fußweg von 30 min. Da der Bw. das einzige Auto im Familienbesitz beruflich benötige, sei der Sohn gezwungen gewesen, den Weg zu Fuß zurückzulegen bzw. wenn die Wetterverhältnisse es erforderten den Bus zu benutzen. Damit betrage die tatsächliche Fahrzeit aber in jedem Fall mehr als eine Stunde und sei daher zeitlich nicht zumutbar. Dass die Fahrzeit zwischen Zeiselmauer und Wien unter einer Stunde beträgt, wird nicht bestritten. Aber es sei doch ein Unterschied, ob man in unmittelbarere Nähe der Einstiegsstelle oder 2 km davon entfernt wohne. In diesem Zusammenhang verweise die steuerliche Vertreterin nochmals auf die Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH vom 31. Oktober 2000, 95/15/0196: "... Die Zumutbarkeit in diesem Sinne kann jedoch nicht nach schematisierten Kriterien, die auf die Besonderheit dieses Einzelfalles keine Rücksicht nehmen, beurteilt werden ..." Im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale werde bezüglich der Zumutbarkeit in Rz 253 LStR die Aussage getroffen: "Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt." Würde nicht das Zeitausmaß vom Beginn der Fahrt (nämlich ab Verlassen der Wohnung) bis zum Ende der Fahrt (Ankunft am Ausbildungsort) als Grundlage zur Berechnung des Zeitausmaßes dienen, dann käme es zu einer Gleichbehandlung unterschiedlicher Sachverhalte.

Mit Bericht vom 29. Dezember 2003 legte das Finanzamt Tulln die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Trotz der Neufassung des § 2 der Verordnung des BMF betreffend Berufsausbildung außerhalb des

Wohnortes, welcher mit erstmaliger Wirksamkeit für das Studienjahr 2001/2002 anwendbar sei, werde beantragt, nicht die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und zurück, sondern die tatsächliche Fahrzeit einschließlich des Fußweges zu berücksichtigen.

In der am 22. Februar 2006 am Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend vorgebracht, dass er rund 1.800 m vom Bahnhof entfernt wohne. Dieser Fall könne nach Ansicht des Bw. nicht mit einem Fall verglichen werden, in welchem das Kind in der Nähe des Bahnhofes wohne.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass dem Finanzamt durch die Verordnung kein Ermessen eingeräumt sei. Wenn von den zentralen Haltestellen wegzurechnen sei, dann sei die Entfernung dieser von der tatsächlichen Wohnung nicht maßgebend.

Der Bw. verwies darauf, dass er eine Abweisung der Berufung nicht verstehen würde und ersuchte, seiner Berufung stattzugeben.

Wenn in der Verordnung stehe, dass Wegstrecken bis 1.500 m außer Ansatz bleiben, dann müsste eine Wegstrecke von 1.800 m sehr wohl zu berücksichtigen sein.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 1 in der Stammfassung der Verordnung betreffend eine auswärtige Berufsausbildung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 nicht anwendbar sei.

Der Bw. verwies demgegenüber darauf, dass diese Fassung bis zum Jahresende 2001 in Geltung gewesen sei.

Der Bw. könne auswendig nicht sagen, wie lange man für 300 m (1.800 m – 1.500 m) Gehzeit brauche.

Der Bw. ersuchte abschließend nochmals, der Berufung Folge zu geben.

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

Aufgrund der Akten des Finanzamtes, der vom Unabhängigen Finanzsenat gepflogenen Ermittlungen, sowie der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie des Bw. ist Wolfpassing bei Tulln. Wolfpassing ist eine Katastralgemeinde von Zeiselmauer.

Der Bahnhof Zeiselmauer-Königstetten ist von der Wohnung des Bw. rund 1.800 m entfernt.

Der Sohn des Bw., Thomas, absolviert in Wien eine Berufsausbildung am Technologischen Gewerbemuseum in Wien 20. Die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung trägt der Bw.

Zwischen Zeiselmauer-Königstetten und Wien Franz-Josefs-Bahnhof verkehren etwa im Halbstunden-Takt Züge der S40, wobei die Fahrzeit knapp über oder knapp unter 40 min. beträgt.

Unstrittig ist, dass die Fahrzeit zwischen Zeiselmauer und Wien unter einer Stunde beträgt. Wolfpassing ist von Wien weniger als 80 km entfernt.

Gemäß § 1 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 ist von der Gemeinde Zeiselmauer die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt hiebei den Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens. Dass die Fahrzeit zwischen Zeiselmauer und Wien unter einer Stunde betrage, wurde von den Parteien außer Streit gestellt; dies stimmt auch mit den amtswegig gepflogenen Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates bei den elektronischen Fahrplanauskünften der ÖBB (<http://Fahrplan.OEBB.at>) und des Verkehrsverbundes Niederösterreich Burgenland ([www.vvnb.at](http://www.vvnb.at)) überein.

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.

### **1. Rechtslage Jänner bis September 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, BGBI. 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.“*

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 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 (UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 18.3.2003, RV/0356-I/02; UFS [Linz], Senat 6 [Referent], 11.3.2003, RV/1360-L/02; UFS [Linz], Senat 2, 10.6.2003, RV/1297-L/02; UFS [Linz], Senat 7 [Referent], 21.3.2003, RV/1281-L/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 1.8.2003, RV/2672-W/02).

Bei Katastralgemeinden ist zu prüfen, ob die Ortsgemeinde, der sie zugehören, in einer der genannten Verordnung angeführt ist (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 69 m.w.N.; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 1.8.2003, RV/2672-W/02).

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

Wie festgestellt, nennt § 1 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 als Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, unter anderem Zeiselmauer.

Da Wolfpassing eine Katastralgemeinde von Zeiselmauer ist, kommt im Zeitraum Jänner bis September 2001 die unwiderlegliche Vermutung der Verordnung, dass eine tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist, zum Tragen.

Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat bei dieser Sach- und Rechtslage verwehrt zu prüfen, ob im Einzelfall ungeachtet der Anführung in einer der Verordnungen eine tägliche Hin- und Rückfahrt nicht möglich ist.

## **2. Rechtslage Oktober bis Dezember 2001:**

Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 (§ 4 der Verordnung i.d.F. BGBl. II Nr. 449/2001) wurde § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. 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, 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, BGBI. 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).*

Hieraus ist für den Bw. freilich vorerst nichts gewonnen, weil die Verordnung in dieser Fassung während des gesamten Jahres 2001 nicht anwendbar ist, sondern erst ab 2002 gilt. Die von dem Bw. zitierten Ausführungen in den LStR 2002 beziehen sich grundsätzlich auch auf die Rechtslage ab 2002.

Allerdings ist zu beachten, dass auch die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993 eine Änderung erfahren hat. Mit BGBI. II Nr. 295/2001 wurde in die Verordnung – mit erstmaliger Wirksamkeit für Anträge von Studierenden für das Studienjahr 2001/2002 (§ 23 Abs. 6 dieser Verordnung i.d.F. BGBI. II Nr. 295/2001) – anstelle des bisherigen § 22 ein neuer § 22 eingefügt, der wie folgt lautet:

*„§ 22. 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, so gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar.“*

Es ist daher nach herrschender Meinung – der auch das Finanzamt Tulln gefolgt ist - seit 1. 10. 2001 (Beginn des Studienjahres 2001/2002, § 6 Abs. 1 UniStG) auch im Abgabenverfahren der Gegenbeweis der längeren Fahrtzeit zulässig (die Neufassung der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 durch Verordnung BGBI. II Nr. 449/2001 erfolgte zwar erst ab 1. 1. 2002, durch den Verweis auch in der Stammfassung der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 auf die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 ergibt sich jedoch die Zulässigkeit schon ab 1. 10. 2001; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 69; vgl. auch Lohnsteuerprotokoll 2002, 1.18.2).

Der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 enthält einen dynamischen Verweis auf die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 („...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 ist...“); da nach der seit 1. Oktober 2001 anzuwendenden Fassung der hier maßgeblichen Verordnung zum

StudienförderungsG 1992 bei Nachweis einer eine Stunde überschreitenden Fahrzeit die tägliche Fahrt trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar gilt, entfaltet ein derartiger Nachweis auch Wirkungen im Abgabenverfahren.

Dieser Nachweis wird im Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 (wie auch ab Jänner 2002) freilich an Hand der Grundsätze des StudienförderungsG 1992 – und nicht an Hand der Ermittlungsgrundsätze des § 2 Abs. 1 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung für jene Ausbildungsorte, die in keiner Verordnung nach § 26 Abs. 3 StudienförderungsG 1992 genannt sind – zu führen sein.

Nach Ansicht des VfGH kann der in § 26 StudienförderungsG 1992 verwendete Begriff des „günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels“ nicht anders als dahin verstanden werden, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden besteht, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt (VfGH 11. 12. 1986, B 437/86). Diese Rsp fand auch in Rz 883 LStR 2002 Eingang.

Daher sind nach § 2 Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 i.V.m. § 22 Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 i.d.F. BGBl. II Nr. 295/2001 (anders als nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung) 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).

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 mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel 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, rechnete mit dem jeweiligen Stadtzentrum bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen, wobei abgesehen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt)Bahnhof, in diesen beiden Städten folgende Aus- bzw. Einstiegsstellen herangezogen wurden: Linz: Hauptbahnhof, Bahnhof Linz-Urfahr, (aus dem Mühlviertel) Linz Hessenplatz. Wien: Bahn: Wien Westbahnhof, Wien Franz Josefs-Bahnhof, Wien Nord, Wien Südbahnhof,

(aus Richtung Wolfsthal) Wien Mitte; Regionalbusverkehr: Wien Brigitaplatz, Wien Nord, Gürtel (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 71).

Maßgebend ist daher die Wegzeit zwischen dem Bahnhof Zeiselmauer-Königstetten und Wien Franz-Josefs-Bahnhof. Dass der Sohn des Bw. bereits früher aussteigt (Spittelau) ist bei dieser standardisierten Fahrzeitenermittlung nicht zu beachten, sodass die (längere) Fahrzeit bis zum Franz-Josefs-Bahnhof heranzuziehen ist. Andererseits ist sowohl der Fuß- oder Busweg von der Wohnung zum Bahnhof in Zeiselmauer als auch die Fahrt mit der U6 in Wien und der Fußweg von der U6 zur Schule außer Ansatz zu lassen.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor der Verordnung BGBI. 1995/624 Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts zu berücksichtigen waren (siehe *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 72), ebenso wie nach § 2 Abs. 1 der Verordnung bei „Nicht-Verordnungsgemeinden“ der Schulweg von der ersten Einstiegsstelle des öffentlichen Verkehrsmittels unter Berücksichtigung der Umstiegs- und Wartezeiten bis zur Ausstiegsstelle des letzten öffentlichen Verkehrsmittels unter Einschluss jener Teil des Fußweges zur ersten und von der letzten Haltestelle, der 1,5 km überstieg, zu ermitteln war.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. übersieht allerdings, dass diese Rechtsprechung auf die anzuwendende Rechtslage nicht übertragbar ist, da – wie oben ausgeführt - der Nachweis der längeren Fahrzeit im Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 (wie auch ab Jänner 2002) an Hand der Grundsätze des StudienförderungsG 1992 – und nicht an Hand der Ermittlungsgrundsätze des § 2 Abs. 1 Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 in der Stammfassung für jene Ausbildungsorte, die in keiner Verordnung nach § 26 Abs. 3 StudienförderungsG 1992 genannt sind – zu führen ist. Die Grundsätze des StudienförderungsG 1992 verlangen – wie dargestellt – eine standardisierte Fahrzeitenermittlung zwischen den beiden Gemeinden.

Da die Wegzeit zwischen Zeiselmauer und Wien (Franz-Josefs-Bahnhof) unter einer Stunde je Richtung liegt, wurde vom Bw. der Nachweis einer Stunde überschreitenden Fahrzeit nicht geführt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. März 2006