



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.Bw., vom 9. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X., vom 15. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005, unter anderem den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Das Finanzamt gewährte in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid den Pauschbetrag im Wesentlichen mit der Begründung nicht, dass die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolge.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 erhob die Bw. Berufung mit dem Antrag, den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu berücksichtigen. Begründend wurde ausgeführt, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes die Zeit für den Weg zur und von der Ausbildungsstätte mehr als eine Stunde betrage. Der Unterricht würde mehrmals wöchentlich Nachmittags stattfinden und eine Rückfahrt sei erst Abends möglich (die Fahrzeiten würden dann immer mehr als 1 Stunde betragen). Auch jeden Morgen sei das so. Die Tochter der Bw

würde um 6:25 Uhr in den Zug steigen und würde bis 7:33 Uhr (WM.) fahren. Ihrer Rechnung nach würde dies sicher eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde ausmachen. Sie würde diese Entscheidung daher als echte Schikane befinden.

Gemäß § 2 würden Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen sein, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gem. § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992; BGBl Nr. 305, zeitlich nicht zumutbar sei. Damit sei für die Bw klar, dass der Gesetzgeber genau festgelegt hätte, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt nicht zumutbar sei. Also würde ihr – wie in den vergangenen Jahren - der monatliche Pauschbetrag gem. § 34 Abs 8 EStG 1988 sicher zustehen. Sie sei auch bereit in dieser Sache bis zum Obersten Gerichtshof zu gehen bzw eine Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat zu verlangen. Sie könne die Begründung der Ablehnung ihres Antrages für die auswärtige Berufsausbildung als Bürgerin eines Rechtsstaates absolut nicht verstehen.

In einem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 7. Juli 2006 teilte die Bw mit, dass ihre Tochter die achte Klasse der Schulform "Oberstufenrealgymnasium mit Instrumentalunterricht" besuchen und es im Nahbereich des Wohnortes keine gleichwertige Schule geben würde.

Mit Bericht vom 29. November 2006 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 6. Februar 2007 setzte der Unabhängige Finanzsenat – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des vor 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 vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114 beendet wurde, wurde das Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Mit Vorhalt vom 9. März 2009 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. eine Ablichtung des Erkenntnisses des VwGH vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114, des Artikels von *Wanke*, UFS und auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, UFSjournal 2008, 36, sowie Ausdrücke 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 bzw für die Rückfahrt in der Zeit zwischen 15:00 und 18:00 Uhr (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. Die Bw. möge innerhalb von vier Wochen bekannt geben, ob sie ihre Berufung aufrecht erhalte. Sofern dies der Fall sei und eine Entscheidung durch den UFS gewünscht werde, möge – unter Beifügung entsprechender Beweismittel (z. B. Fahrplanausdrücke) – dargelegt werden, aus welchen Gründen die 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 8. April 2009 (eingelangt beim UFS am 14. April 2009) teilte die Bw mit, dass sie grundsätzlich ihre Berufung aufrecht erhalten würde und eine Entscheidung des UFS wünschen würde.

Begründend wurde ausgeführt:

"Laut "Sommerfahrplan 2005" (siehe angeschlossene Beilage) gibt es zwar eine Möglichkeit, den Schulort Morgens innerhalb von 56 Minuten zu erreichen (wobei meine Tochter immer die Verbindung um 6,25 Uhr gewählt hat, die einer Fahrzeit von 1 h 8min entsprochen hat. Andernfalls hätte sie beinahe eine Stunde Wartezeit in W. bis zum Unterrichtsbeginn um 8 Uhr in Kauf nehmen müssen!). Aber am Nachmittag gab es nur eine Möglichkeit (Abfahrt 15:23), wo die Fahrzeit knapp unter einer Stunde (59 min!!) betrug. Diese Möglichkeit konnte aber meine Tochter nur selten in Anspruch nehmen, da ihr Unterricht dreimal pro Woche später (frühestens um 15,30 Uhr) endete und sie daher mit einer Fahrzeit länger als eine Stunde Vorlieb nehmen musste.

Außerdem betrachte ich es wirklich als eine Schikane, dass **eine Minute** plus oder minus über die Zuerkennung eines Pauschbetrages entscheidet! Abgesehen davon, dass in der Realität sowieso die langen Fahrzeiten (mehr als eine Stunde in eine Richtung!) in Kauf genommen werden mussten und diese bei den Beispielen des Fahrplanes (Abfahrt zwischen 6:00 und 10:00 Uhr von H. und Rückfahrt zwischen 15:00 und 19:00 Uhr von WM. nach H.) die überwiegende Mehrzahl darstellen.

Insgesamt muss fest gestellt werden, dass die Fahrzeiten meiner Tochter täglich **mindestens** 2 h 20 min betragen haben (Hinfahrt 1h 8min – Rückfahrt 1h 12 min oder mehr!). Ich werde nie verstehen oder akzeptieren können, dass man als Bürger eines Rechtsstaates, der die wahren Fakten angibt, vom Gesetzgeber derart enttäuscht wird. Gesetze oder Verordnungen werden solange mit Zusatzerkennntnissen "zurecht gebogen" bis das Ziel – keine finanziellen Ansprüche mehr befriedigen zu müssen – erreicht wird. Manche Verordnungen widersprechen sich sogar und als "normaler Bürger" kann ich mich nur mehr wundern bzw. davon fürchten, wieder in solch eine "Falle" zu geraten, in die ich im guten Glauben (bestärkt durch frühere positive Erledigung) geraten bin. Warum kann einmal etwas Recht sein und ein anderes Mal ist es Unrecht?? Als Beispiel für die "Verdrehung" eines Gesetzes möchte ich jene Verordnung anführen, die ich als wesentliche Begründung für die Aufrechterhaltung meiner Berufung anführen möchte: Die Gemeinde H. wird in §1 der Verordnung des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i.d.F. BGBl. 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 Ausbildungsort W. zeitlich noch zumutbar ist. Für mich ist das eine klare Aussage, die für sich spricht. Warum sind dann noch die tatsächlichen Verbindungen der öffentlichen Verkehrsmittel zu erheben? Diese Zusatzverordnung widerspricht doch der Feststellung von vorher und ermöglicht eine komplette Umkehrung des Sachverhalts. Warum kann ich mich nicht auf die Gültigkeit des Textes in §1 der Verordnung ... (siehe oben) verlassen?

Muss ich selber Jus studieren, damit ich nicht irgend wann in meinem Leben über solch eine Widersprüchlichkeit stolpere und vielleicht "zu Unrecht" erhaltene Zuwendungen Jahre später zurück zahlen muss? Als Alleinerzieherin kann ich von nun an nur mehr in ständiger Angst vor der Zukunft leben, obwohl ich ja nur versuche, Gesetze einzuhalten.

Außerdem muss ich noch eine weitere Begründung anführen:

In meinem Schreiben vom 7. Juli 2006 habe ich angeführt, dass es keine gleichwertige Schule (BORG mit musikischem Schwerpunkt) im Nahbereich des Wohnortes geben würde – und das ist auch der Fall. In Ihrer Mitteilung vom 9. März 2009 schreiben Sie, dass der UFS aus dem Erkenntnis vom 22.12.2004, 2003/15/0058 des VwGH ableitet, dass jedenfalls Sonderformen öffentlicher Schulen als mit deren Stammformen vergleichbar erachtet werden. Muss ich daraus schließen, dass der österreichische Staat schon vorschreibt, welche Schulen seine Kinder besuchen müssen? Im einzigen Gymnasium im Nahbereich des Wohnortes H. gab es keine Möglichkeit für meine Tochter, einen musischen Schwerpunkt zu wählen. Da ihr das sehr wichtig war und sie zu dieser Zeit sogar in Betracht zog, eine "musikalische Berufslaufbahn" einzuschlagen (sie spielte seit ihrem 6. Lebensjahr mehrere Instrumente und besuchte mit Begeisterung die öffentliche Musikschule im Ort), war ein BORG mit musikischem Schwerpunkt die einzig richtige Schule für sie, da sie auch Universitätsreife erreichen wollte. Das Gymnasium im Nahbereich hätte ihr keinesfalls eine gleichwertige Ausbildung anbieten können. Dies sei als Beweismittel angeführt, dass die Ausbildung im Nahbereich nicht möglich war.

Außerdem ist es traurig, erkennen zu müssen, dass auf die Interessensvielfalt junger Menschen keine Rücksicht genommen wird.

Aufgrund der angeführten Gründe sehe ich nicht ein, warum meiner Berufung nicht statt gegeben wird. Wichtigstes Faktum ist und bleibt für mich der §1 der Verordnung des Bundesministeriums für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 ..., in der H. nicht als Gemeinde genannt wird, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Ausbildungsort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

Ich wünsche daher eine Entscheidung durch den UFS."

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 der Bw. nicht bestrittenen Feststellungen, befindet sich der Familienwohnsitz in H., wobei H. eine eigene Ortsgemeinde ist und es kann der Weg zum Ausbildungsort W. mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 im Berufszeitraum in nicht mehr als einer Stunde zurückgelegt werden. Diese Verkehrsmittel verkehren auch zu Zeiten, zu denen eine Verwendung durch Schüler und Studenten zumutbar ist.

H. 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 W. 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 Studienförderungsgesetz 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. 11. 2007], § 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. 11. 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 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden sind.

Die Begründung allein, H. 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 W. zeitlich noch zumutbar ist, reicht nicht daher aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren.

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 vom 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. 11. 2007], § 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. 11. 2007], § 34 Anm. 72 m. w. N.). 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“). Es muss sich allerdings um eine geringfügige Überschreitung handeln (vgl. UFS [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 15. 12. 2003, RV/0321-I/02, meist geht es um einige Minuten, vgl UFS [Salzburg], Senat 3 [Referent], 15. 7. 2005, RV/0160-S/05); bei einer Fahrzeit von mehr als zwei Stunden in eine Richtung liegt ein Nahebereich nicht mehr vor (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 23. 9. 2003, RV/3891-W/02).

Im streitgegenständlichen Jahr hat es sowohl in der Früh (zB: Abfahrt 6:10; Ankunft WM. um 7:06) als auch am Nachmittag (Abfahrt WM. 15: 23; Ankunft H. 16:19 bzw Abfahrt WM. 16:23; Ankunft H. 17:19) Verkehrsmittel geben, die die Strecke H. bis WM. in einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde zurückgelegt haben. Die Benützung dieser Verkehrsmittel wären der Tochter der Bw also zumutbar gewesen. Der Umstand, dass die Tochter der Bw anstelle der Zugverbindung mit einer Fahrzeit von etwas weniger als einer Stunde eine solche mit einer Fahrzeit von etwas mehr als einer Stunde konkret verwendet hat, vermag bei der hier anzustellenden typisierenden Betrachtungsweise keine Unzumutbarkeit herbeiführen (vgl. auch hier für viele UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 27.6.2006, RV/2153-W/05 mit Verweisen auf weitere Entscheidungen).

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 eine Stunde zur Verfügung stehen und auch die Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wenn die Bw im Schreiben vom 8. April 2009 (eingelangt beim UFS 14. April 2009) vorbringt, dass sie als Beispiel für die "Verdrehung" eines Gesetzes jene Verordnung anführen möchte, welche sie als wesentliche Begründung für die Aufrechterhaltung ihrer Berufung anführen möchte, dann muss dem entgegengehalten werden, dass der VfGH mit Beschluss vom 9. 6. 1998, B 2449/97 die Behandlung einer Beschwerde, welche die 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. 11. 2007], § 34 Anm. 74).

Dem weiteren Vorbringen der Bw, dass es im Nahbereich des Wohnortes keine gleichwertige Schule (BORG mit musikischem Schwerpunkt) geben würde und dass dies als Beweismittel anzusehen sei, dass die Ausbildung im Nahebereich nicht möglich gewesen sei und es zudem traurig sei, erkennen zu müssen, dass auf die Interessensvielfalt junger Menschen keine Rücksicht genommen werden würde, sind nachstehende Ausführungen entgegenzuhalten:

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Tochter der Bw Schülerin eines Oberstufenrealgymnasiums mit Instrumentalunterricht ist und täglich von H. nach W. in die Schule fährt, da es laut Schreiben vom 8. April 2009 im Einzugsbereich des Wohnortes der Tochter kein Oberstufenrealgymnasium mit musikischem Schwerpunkt gibt.

Bei der Auslegung der Voraussetzung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf einen gleichartigen Ausbildungsabschluss und auf die Vergleichbarkeit der Ausbildung ihrer Art nach abgestellt. Dies gilt nicht nur für die Ausbildung an einer Hochschule, sondern an einer Schule schlechthin. Die Formulierung "entsprechende" ist sohin nicht im Sinne von "gleich", sondern "gleichwertig" zu verstehen (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 31. März 1987, 86/14/0137, vom 9. Juli 1987, 86/14/0101, und vom 7. August 2001, 97/14/0068).

Der § 3 des Schulorganisationsgesetzes bietet eine grundsätzliche Gliederung der österreichischen Schulen. Die besonderen Bestimmungen über die Schulorganisation finden sich im II. Hauptstück und in dessen Abschnitt II die Regelungen zu den allgemein bildenden höheren Schulen.

§ 36 des Schulorganisationsgesetzes nennt als Formen der allgemein bildenden höheren Schulen Gymnasium, Realgymnasium und Wirtschaftskundliches Realgymnasium als Schulen mit Unter- und Oberstufe, das Oberstufenrealgymnasium als Schule mit Oberstufe, wobei die Oberstufe in beiden Fällen je vier Schulstufen umfasst.

Eine allgemein bildende höhere Schule unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung ist gemäß § 37 Abs. 1 Z 4 des Schulorganisationsgesetzes eine Sonderform der allgemein bildenden höheren Schulen. Nach § 37 Abs. 5 des Schulorganisationsgesetzes können allgemein bildende höhere Schulen oder einzelne ihrer Klassen unter Berücksichtigung der musischen oder der sportlichen Ausbildung als Sonderformen geführt werden. Der Ausbildungsgang umfasst dieselbe Anzahl von Schulstufen wie die entsprechenden im § 36 genannten Formen, sofern nicht eine Verlängerung zur Erreichung des angestrebten Bildungszieles erforderlich ist.

Die Lehrpläne der Sonderformen haben sich gemäß § 39 Abs. 4 des Schulorganisationsgesetzes unter Bedachtnahme auf die besonderen Aufgaben dieser Schulen im Wesentlichen nach den Lehrplänen der entsprechenden im § 36 genannten Formen zu richten, wobei das Angebot von Wahlpflichtgegenständen (Abs. 1 Z 3) entfallen kann; bei Entfall von Wahlpflichtgegenständen können entsprechende Freigegegenstände geführt werden.

Der Bildungsgang aller allgemein bildenden höheren Schulen wird gemäß § 41 des Schulorganisationsgesetzes durch die Reifeprüfung abgeschlossen.

Formen und Umfang der Reifeprüfung sind in der Verordnung des Bundesminister für Unterricht, Kunst und Sport vom 7. Juni 1990 über die Reifeprüfung in den allgemein bildenden höheren Schulen, idgF, geregelt. Durch die verschiedensten Kombinationsmöglichkeiten haben es die Schüler sehr weit gehend in der Hand, nicht nur die Form der Reifeprüfung zu wählen, sondern insbesondere auch die Prüfungsgebiete.

Im gegenständlichen Fall wird der Bildungsgang der Tochter der Bw. durch die Ablegung der Reifeprüfung an einer allgemein bildenden höheren Schule abgeschlossen. Diese berechtigt sie zum Besuch einer Universität, bzw. Fachhochschule, für die die Reifeprüfung Zulassungsvoraussetzung ist (§ 41 des Schulorganisationsgesetzes).

Der Pauschbetrag ist bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zu gewähren, wenn eine der Art nach vergleichbare Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes nicht möglich ist.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt sowohl bei Schulen als auch bei Hochschulen und Universitäten auf einen gleichwertigen (Hoch)Schulabschluss ab. Zur Gleichwertigkeit der Schulabschlüsse etwa mittlerer oder höherer Schulen (zB Gymnasium) hat sich der VwGH

bisher nicht geäußert. Aus dem Erkenntnis 22.12.2004, 2003/15/0058, dürfte abzuleiten sein, dass der VwGH jedenfalls Sonderformen öffentlicher Schulen als mit deren Stammform vergleichbar erachten wird. Der UFS (Linz), Senat 7 (Referent, 23.2.2007, RV/1061-L/06) hat ein Oberstufenrealgymnasium (mit bestimmten Ausbildungsschwerpunkten) einem Gymnasium und Realgymnasium als entsprechend angesehen (s. Wanke in MSA, EStG (1.11.2007) § 34 Anm 63).

Nach Ansicht des UFS werden etwa demzufolge allgemeinbildende höhere Schulen (§ 36 SchOG; Gymnasium, Realgymnasium, wirtschaftskundliches Realgymnasium, Oberstufenrealgymnasium) als gleichwertig anzusehen sein, da es diesen gemeinsam ist, die Aufgabe, den Schülern eine umfassende und vertiefte Allgemeinbildung zu vermitteln und sie zugleich zur Universitätsreife zu führen (§ 34 SchOG), zu haben, während hingegen bei den berufsbildenden höheren Schulen (§ 67 SchOG, Höhere technische und gewerbliche Lehranstalten, Handelsakademien, Höhere Lehranstalten für wirtschaftliche Berufe) die Aufgabe der einzelnen Schularten – neben der Universitätsreife höhere allgemeine und fachliche Bildung, die zur Ausübung eines gehobenen Berufes auf technischem, gewerblichem, kunstgewerblichem, kaufmännischen, hauswirtschaftlichen und sonstigen wirtschaftlichem Gebiet befähigt – deutlich differenzieren und etwa ein Wechsel von einer HAK zu einer HTL wesentlich aufwendiger als ein solcher zwischen Gymnasium und Realgymnasium ist.

Zusammenfassend vertritt der UFS im gegenständlichen Fall die Auffassung, dass die Ausbildung an einem Oberstufenrealgymnasium mit Ausbildungsschwerpunkt Instrumentalunterricht mit der an der Oberstufe eines Gymnasiums bzw. Realgymnasiums gleichwertig ist, zumal der Abschluss des Bildungsganges an all diesen Schulen durch Ablegung der Reifeprüfung erfolgt.

Die Frage, aus welchen Prüfungen und insbesondere aus welchen Prüfungsgegenständen sich die Reifeprüfung im Einzelfall zusammensetzt, ist im Wesentlichen nicht durch die Form der Schule bestimmt, sondern weitgehend durch die Wahl des Schülers.

Seitens des UFS wird nicht in Abrede gestellt, dass die Ausbildung sowohl für die spätere Berufslaufbahn der Tochter als auch für deren sonstige Entwicklung von Vorteil sein mag, dieser Umstand führt aber noch nicht zu einer steuerrechtlich erforderlichen Zwangsläufigkeit der damit verbundenen Aufwendungen (vgl. VwGH 7.8.2001, 97/14/0068). Es ist nämlich durchaus üblich, dass Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung für ihr Kind neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen (vgl. VwGH 11.5.1993, 90/14/0105).

Der Pauschbetrag steht daher der Bw. für die auswärtige Berufsausbildung ihrer Tochter aus den oa Gründen nicht zu.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt X.

Wien, am 28. April 2009