



Außenstelle Wien  
Senat 17

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/1074-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Schmidt & Schmidt KEG gegen den Bescheid des Finanzamtes A 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 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 Berufungswerberin (Bw) beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 unter anderem den Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die auswärtige Berufsausbildung ihres 1983 geborenen Sohnes MP. Der Hauptwohnsitz von MP ist in A. MP hat im Jahre 2001 die Gastgewerbefachschule in Wien besucht.

Im Zuge der Veranlagung wurde der Pauschbetrag nicht gewährt und in der Bescheidbegründung dazu ausgeführt, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nicht als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit sei gegeben.

Gegen diesen Bescheid er hob der steuerliche Vertreter der Bw fristgerecht Berufung und beantragte abermals die Berücksichtigung der auswärtigen Berufsausbildung des Kindes.

Der steuerliche Vertreter begründete den Antrag wie folgt:

*"Die Ausbildungsstätte des Sohnes unserer Mandantin gilt als nicht im Einzugsgebiet des Wohnortes aufgrund folgender Bestimmungen:*

*Gemäß Lohnsteuerrichtlinien RZ 882 gelten Ausbildungsstätten als nicht im Einzugsbereich, wenn die Schüler innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, was in diesem Fall zutrifft (MP besucht die Gastgewerbeschule der Wiener Gastwirte mit Öffentlichkeitsrecht, diese Ausbildung ist in Österreich einmalig), sowie für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Wohnortes eine Zweitunterkunft bewohnen. Auch dies trifft bei unserem Klienten zu, da aufgrund des Ausbildungsplanes dieser Schule sehr häufig der Unterricht abends stattfindet (diverse Empfänge, wo die praktische Arbeit geübt wird), sodass der Schüler mit öffentlichen Verkehrsmitteln keine Möglichkeit mehr hat, nach Hause zu kommen.*

*Weiters gilt eine Ausbildungsstätte auch innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gemäß Lohnsteuerrichtlinien RZ 881 als nicht im Einzugsgebiet des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrtzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort mehr als 1 Stunde beträgt. Da die Wegzeit von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels mehr als 1,5 km beträgt, ist auch diese Zeit mitanzusetzen. Weiters muss unser Klient, um zur Ausbildungsstätte zu gelangen, einmal umsteigen. Auch diese Zeit ist in die Gesamtfahrtzeit miteinzubeziehen, sodass gesamt eine Fahrtzeit von mehr als 1 Stunde notwendig ist, um vom Wohnort zur Ausbildungsstätte zu gelangen."*

Das Finanzamt ersuchte mit Schreiben vom 23. April 2003 einen Nachweis darüber vorzulegen, dass der Sohn MP für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Wohnortes eine Zweitunterkunft bewohnt.

Hierzu gab der steuerliche Vertreter folgende Stellungnahme ab:

*"Es handelt sich hierbei um eine Mietwohnung, Hauptmieterin ist Frau AP. Da es zum Ausbildungsprogramm der besuchten Schule gehört, das in Theorie Gelernte bei diversen Staatsempfängen, Empfängen diverser Botschafter, etc., in die Praxis umzusetzen, kommt es im Schnitt mindestens einmal pro Woche vor, dass die Schüler für diese Zwecke am Abend eingesetzt werden und bei diesen Empfängen entweder kochen oder das Service erledigen müssen. An diesen Tagen darf MP die Wohnung der Mutter benutzen, da er keine Möglichkeit mehr hätte, mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach A zu gelangen. An allen anderen Tagen (normalen Unterrichtstagen) fährt er von Wien nach A mit öffentlichen Verkehrsmitteln.*

*Weiters möchte ich nochmals auf die Lohnsteuerrichtlinie RZ 881 hinweisen, wonach es für die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung hinreichend ist, wenn die Wegstrecke Wohnort – Ausbildungsort mehr als 1 Stunde beträgt, was hier in jedem Fall gegeben ist."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2003 wies das Finanzamt die Berufung als un begründet ab und führte hierzu aus:

*"Die Stundenregelung für die Wegstrecke Wohnort – Ausbildungsort ist eine abstrakte und nimmt nicht Rücksicht auf persönliche Bedürfnisse. Daher gilt der Studienort als im Einzugs- bereich gelegen."*

*Weiters hat die Mutter aus privaten Gründen eine Wohnung in Wien und die nunmehrige Benützung derselben durch den Sohn (ca. einen Tag pro Woche), kann daher nicht auf einmal eine außergewöhnliche Belastung bewirken."*

Hierauf stellte der steuerliche Vertreter fristgerecht einen Vorlageantrag und führte in diesem ergänzend zur Berufung aus:

*"Die Abgabenbehörde 1. Instanz hat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 mit der Begründung abgewiesen, dass die Wegstrecke Wohnort – Ausbildungsort eine abstrakte sei, auf persönliche Verhältnisse sei keine Rücksicht zu nehmen und daher der Studienort als im Einzugsbereich gelegen ist."*

Hiezu möchte ich anführen, dass es sich im gegenständlichen Verfahren um die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG handelt und unter Hinweis der entsprechenden Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien TZ 880ff angeführt ist, dass die Ausbildungsstätte als nicht im Einzugsgebiet gelegen ist, wenn folgende Sachverhalte zutreffen:

*Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung dann nicht innerhalb des Einzugsgebietes des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrtzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als 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 1,5 km außer Ansatz. Dies trifft im gegenständlichen Verfahren zu, da die Wegstrecken von der Wohnung zur Ausbildungsstätte mehr als eine Stunde beträgt, wobei auch die Wegzeit von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels mitanzusezten ist, da diese Strecke mehr als 1,5 km beträgt.*

Weiters muss der Schüler, um zur Ausbildungsstätte zu gelangen, einmal umsteigen. Auch diese Zeit ist in die Fahrtzeit miteinzurechnen.

*Auf diesen Sachverhalt ist die Abgabenbehörde 1. Instanz in keiner Weise eingegangen, sondern berief sich auf die Wohnung der Mutter, die der Sohn gelegentlich benutzen darf, und stellte fest, dass die Wohnung aus privaten Gründen gehalten wird und daher keine außergewöhnliche Belastung bewirken kann.*

*Dazu möchte ich anführen, dass ich in der Berufung festhalten wollte, dass Unterrichtsstunden bzw. Ausbildungsstunden auch am Abend stattfinden, sodass der Schüler keine Möglichkeit mehr hat, mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause zu kommen. Dann steht ihm gelegentlich die Wohnung der Mutter zur Verfügung. Wenn dies nicht möglich ist, muss er von Wien mit einem privaten Fahrzeug abgeholt werden.*

*Hiezu ist anzumerken, dass die Benutzung der Privatwohnung der Mutter Ausfluss der Unzumutbarkeit der Heimreise (1x pro Woche) ist, da ansonsten eine Abholung mit dem Privatfahrzeug notwendig wäre. Im Hinblick auf die Ausführungen der TZ 883 LStR stellt die Ausbildung in Wien trotz allem eine außergewöhnliche Belastung dar, weil hiezu die überwiegende (> 50%!!) Unzumutbarkeit ausreicht."*

Mit Bericht vom 12. Juli 2003 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Auf die Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. September 2003 bei der Gastgewerbefachschule der Wiener Gastwirte wurden, vom Schulverein der Wiener Gastwirte, der Sachschulerhalter der in Rede stehenden Gastgewerbefachschule ist, nach Absprache mit der Schulleitung folgende Antworten übermittelt:

- 1) Werden Ihre Schüler bei Veranstaltungen (zB Staatsempfänge und Empfänge von diversen Botschaften) außerhalb der Schule eingesetzt?

*"Ja, die Schüler und Schülerinnen der Gastgewerbefachschule der Wiener Gastwirte sind stundenplanmäßig bzw. auch auf der Basis des Schul-Organisationsstatuts der Gastgewerbefachschulen am Judenplatz verpflichtet, Betriebspraktika zu absolvieren. Derartige Betriebspraktika sind sowohl am Schulstandort vorgesehen, als auch als dislozierter Unterricht außerhalb der Schule. Derartige Betriebspraktika werden ausnahmslos unter Lehraufsicht, da sie als Unterricht gelten, durchgeführt."*

- 2) In welchem Ausbildungsjahr finden derartige Einsätze statt?

*"Betriebspraktika sind in allen Ausbildungsjahren vorgesehen, sie finden daher laufend statt."*

- 3) Wie oft pro Schuljahr werden ihre Schüler eingesetzt, um am Abend bei diversen Empfängen zu kochen bzw. das Service zu erledigen?

*"Die Schülerinnen und Schüler der Gastgewerbefachschule der Wiener Gastwirte werden zu dislozierten Betriebspraktika eingesetzt, wenn sich die Gelegenheit ergibt. Der eine Grundsatz lautet, dass nur mit nahestehenden Institutionen, Behörden, Verwaltungen, etc. solche in Rede stehenden Veranstaltungen abgewickelt werden, der andere Grundsatz lautet die Schülerinnen und Schüler müssen bei einer derartigen Veranstaltung etwas lernen können, da es sich ja um ein Betriebspraktikum handelt, das als Unterricht gilt."*

- 4) Erfolgt dieser Einsatz freiwillig oder besteht eine Verpflichtung der Schüler dazu?

*"Die Betriebspraktika sind verpflichtend, da sie sowohl stundenplanmäßig vorgesehen sind als auch im Organisationsstatut der Gastgewerbefachschulen am Judenplatz festgehalten sind. Freiwillige Einsätze sind nur in der Freizeit der Schüler denkbar und haben mit der Schule selbst nichts zu tun."*

- 5) Erhalten die Schüler für solche Einsätze eine "Entschädigung"?

*"Es handelt sich bei dem Betriebspraktika um Unterricht, für den es selbstverständlich kein Entgelt gibt, vielmehr ist im konkreten Fall ein Schulgeld zu leisten, da es sich bei den Gastgewerbefachschulen der Wiener Gastwirte um eine Privatschule handelt."*

- 6) Wie lange dauern solche Einsätze (Angabe der Uhrzeit, wann die Schüler am Abend entlassen werden)?

*"Bei Planung und Abwicklung derartiger Einsätze ist auf die Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes, des Arbeitsruhegesetzes und des Kinder- und Jugendlichenbeschäftigungsgesetzes streng bedacht zu nehmen. Damit ergibt sich für Schüler bis zum 16. Lebensjahr ein maximaler Abendeinsatz bis 20 Uhr, für Schüler bis 18 Jahre ein solcher bis 22 Uhr, darüber hinaus könnten allenfalls Schüler über 18 Jahre eingesetzt werden. Sollten diese grundsätzlichen Bedingungen von einem Veranstalter nicht garantiert werden können, werden derartige Einsätze abgelehnt."*

7) Wenn solche Einsätze bis spät in die Nacht dauern, wann beginnt dann am nächsten Tag der Unterricht?

*"Siehe Fragebeantwortung 6. Es werden hier selbstverständlich die täglichen Mindestruhezeiten von 10 bis 12 Stunden eingehalten, sollte eine derartige Ruhepause in die Unterrichtszeit des nächsten Tages reichen, so wird dies selbstverständlich durch eine Stundenplanänderung kompensiert."*

8) Gibt es für Schüler, die nicht in Wien wohnen an solchen Tagen eine Nächtigungsmöglichkeit (kostenlos oder kostenpflichtig) oder können diese jeweils mit dem letzt möglichen öffentlichen Verkehrsmittel nach Hause fahren?

*"Soweit sich in der Vergangenheit eine derartige Notwendigkeit gestellt hat, sind die Schülerinnen und Schüler nach Beendigung der Veranstaltung mit einem organisierten Autobus gefahren worden bzw. wird im Einzelfall auch mit dem Veranstalter vereinbart, die Taxi- kosten der eingesetzten Schülerinnen und Schüler zu ersetzen."*

Die Stellungnahme wurde beiden Parteien zur Kenntnis gebracht und blieb unwidersprochen.

Der steuerliche Vertreter wies jedoch telefonisch abermals darauf hin, dass die Fahrtzeit über 1 Stunde beträgt.

### ***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 von MP ist A.

Der Sohn der Bw, MP, besucht in Wien die Gastgewerbefachschule. Es kommt nach Angabe der Bw im Schnitt einmal pro Woche vor, dass aufgrund des späten Endes der praktischen Übungen für den Sohn keine Möglichkeit mehr besteht mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause zu kommen. Es steht dem Sohn dann gelegentlich die Zweitwohnung der Bw zur Verfügung bzw. er wird von Wien mit dem Privatfahrzeug abgeholt. Nach Angabe der Schule besteht an solchen Tagen auch eine von der Schule aus organisierte "Fahrgelegenheiten", wenn dies erforderlich ist. An allen anderen Tagen fährt MP von Wien nach A mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung trägt die Bw.

A 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 A die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar.

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 [110,00 €] pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

### **I. Rechtslage für den Zeitraum Jänner bis September 2001:**

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988, erging eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995 (im Folgenden Verordnung genannt).

Gemäß § 1 dieser Verordnung liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2 der Verordnung hat folgenden Wortlaut:

- (1) *Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 Kilometer 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 1500 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).*

Unter "Einzugsbereich des Wohnortes" iSd § 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 all-

gemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Mit § 2 Abs. 3 der Verordnung wird für jene Fälle eine Regelung getroffen, bei denen Schüler oder Lehrlinge innerhalb von 25 km vom Familienwohnort keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben und für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft (Internat) am Ausbildungsort bewohnen.

Die gelegentliche Übernachtung des Sohnes in der Zweitwohnung der Mutter, wie dies im Vorlageantrag ausgeführt ist, ergibt keine Anwendbarkeit des § 2 Abs. 3 der Verordnung, da dort nur die "dauernde" Bewohnung einer Zweitunterkunft am Ausbildungsort (zB Internat) während der Ausbildung gemeint ist. In der Stellungnahme der Schule wird ausgeführt, dass für Schüler die außerhalb von Wien wohnen, wenn erforderlich, ein Transfer nach Hause organisiert wird. Somit ist eine Übernachtung in Wien nicht erforderlich.

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).

Da A in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 BGBl Nr. 605/1993 idGf als Gemeinde genannt ist, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, kommt § 2 Abs. 2 der Verordnung, BGBl. Nr. 624/1995, zum Tragen. Die in Wien gelegene Ausbildungsstätte gilt daher zwingend als innerhalb des Einzugsbereichs von A gelegen. § 2 Abs. 2 der Verordnung stellt rechtstechnisch eine unwiderlegliche Vermutung auf.

Im Geltungsbereich der Verordnung kommt daher die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs. 8 für die Monate Jänner bis September 2001 nicht in Betracht.

## **II. Rechtslage für den Zeitraum ab Oktober 2001:**

Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 (§ 4 der Verordnung idF 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 lautet:

(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, BGBI. 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, BGBI. 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, BGBI. 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 die Bw freilich vorerst nichts gewonnen, weil die Verordnung in dieser Fassung während des gesamten Jahres 2001 nicht anwendbar ist, sondern erst ab 2002 gilt.

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 idF 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 seit 1. Oktober 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. Jänner 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. Oktober 2001; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 69; vgl. auch Lohnsteuerprotokoll 2002, 1.18.2).

Die Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 enthält einen dynamischen Verweis auf die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 ("...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..."); 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 (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.8.2003, RV/4223-W/02).

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 (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.8.2003, RV/4223-W/02).

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).

Daher sind nach § 2 Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 iVm § 22 Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 idF 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; UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 4.8.2003, RV/0334-I/03).

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. Wies-

ner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 71; Lohnsteuerprotokoll 2002, Punkt 1.18.3; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.8.2003, RV/4223-W/02).

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 Briggplatz, Wien Nord, Gürtel (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71).

Maßgebend ist daher im berufungsgegenständlichen Fall die Wegzeit A – Wien Nord. Die Bw selbst hat keinen derartigen Nachweis im Rahmen der Berufung erbracht, sondern nur die Behauptung aufgestellt, dass die Gesamtfahrtzeit 1 Stunde übersteigt.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung hat die Behörde selbst Erhebungen hinsichtlich der Fahrtzeit angestellt und dabei folgende Fahrplanauskünfte der ÖBB erhalten:

Fahrtzeit von A nach Wien Nord für Dienstag den 2. Oktober 2001:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	6:20	6:48	6:58	7:23	7:58	8:58
Ankunft	7:17	7:37	8:05	8:16	9:05	10:05
Fahrtzeit in Minuten	57	49	67	53	67	67

Fahrtzeit Wien Nord nach A für Dienstag den 2. Oktober 2001:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	13:05	13:39	14:39	15:05	15:39	16:05
Ankunft	13:53	14:44	15:44	15:54	16:44	16:54
Fahrtzeit in Minuten	48	65	65	49	65	49

Die letzten Züge von Wien Nord nach A fahren:

Abfahrt	21:39	22:39
Ankunft	22:44	23:42
Fahrtzeit in Minuten	65	63

Da die Erreichbarkeit mit der Bahn regelmäßig – unter Tags und am späten Abend – unter einer oder – in einigen Fällen – knapp über einer Stunde Fahrzeit (inklusive allfälligen Umsteigen) liegt, war auch nicht zu prüfen, ob die Ruhepausen ausreichend waren. Weiters wurde von der Schule, in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, dass wenn es zur Einhaltung der Mindestruhe (10-12 Stunden) erforderlich ist, Stundenplanänderungen vorgenommen werden. Ein weniger schnelles Verkehrsmittel am Abend als unter Tags besteht nicht.

Selbst wenn vom Sohn der Bw ein Zug mit einer Fahrzeit über einer Stunde verwendet wird, ist die geringfügige Überschreitung der Fahrzeit von einer Stunde unschädlich (vgl. auch VfGH 11. 12. 1986, B 437/86: *"im Einzelfall zweckmäßigeres Verkehrsmittel unwesentlich länger als eine Stunde für die Bewältigung der Wegstrecke benötigt"*). Es handelt sich hierbei nur um eine unbedeutliche, geringfügige Überschreitung.

Hinsichtlich § 2 Abs. 3 der Verordnung wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Die einzige, seit Oktober 2001 neu hinzugekommene Möglichkeit für die Abgabenbehörde auf individuelle Umstände – und nicht auf standardisierte, vom Einzelfall losgelöste Regelungen – Bedacht zu nehmen, besteht in der bis September 2001 nicht gegebenen Zulässigkeit der Nachweisführung einer übersteigenden täglichen Fahrzeit zwischen Wohn- und Ausbildungsgemeinde bei "Verordnungsgemeinden". Dieser Nachweis konnte im gegenständlichen Fall nicht erbracht werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen

Wien, 29. Oktober 2003