



Außenstelle Linz
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0602-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 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

Der Berufungswerber beantragte im Rahmen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2002 unter anderem den Pauschbetrag für die Berufsausbildung von zwei Kindern außerhalb des Wohnortes, nämlich am Mozarteum in Salzburg, anzuerkennen. Dazu führte der Berufungswerber weiter aus, dass er darauf hinweise, dass für eine außergewöhnliche Belastung kein Höchstbetrag vorgesehen sei. Bis auf ein kleines Stipendium, € 61,00 für den einen Sohn und € 47,23 für den anderen, habe er die Kosten für das Studium vollständig selbst getragen. Die vorgelegte Unterlagen über diese Aufwendungen sollten belegen, dass das "Mozarteumstudium" nicht mit anderen Studien verglichen werden könne und in jedem Fall eine enorme außergewöhnliche Belastung darstelle, egal wo das Kind

wohne. Diese Auffassung wolle der Berufungswerber beim Verwaltungsgerichtshof verfechten. Beigelegt war eine Aufstellung der für den ersten Sohn getragenen Kosten von gesamt € 5.196,47 (Musikinstrumenteversicherung, Anmeldegebühr und Kurs Pottenstein, Gitarrenseminar und Unterkunft Altheim, Klavierhocker, Key-Wi Music, Lidl-Notebook, FrameWorks Gitarre) und € 4.304,81 (Musikinstrumenteversicherung, Anmeldegebühr und Kurs Pottenstein, Key-Wi Music, Lidl-Notebook, FrameWorks Gitarre) für den zweiten Sohn.

Das Finanzamt veranlagte den Berufungswerber mit Bescheid datiert vom 29. Juli 2003 antragsgemäß zur Einkommensteuer 2002 allerdings wurde der oben erwähnte Pauschbetrag nicht gewährt und hinsichtlich der Begründung auf den Einkommensteuerbescheid des Vorjahres verwiesen. Diese lautete: "*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 gem. § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl 1992/305 zeitlich noch zumutbar ist.*"

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 4. August 2003, datiert vom 2. Februar 2003. Darin führt der Berufungswerber aus, dass bereits im ersten Quartal 2001 das so genannte Zentrum im Berg (ZIB) in der Fürberstraße in Salzburg als Ausweichquartier für das Mozarteum festgestanden sei und wären seither alle Lehrveranstaltungen dort abgehalten worden. Dieses Ausweichquartier sei 4 bis 5 Kilometer vom Bahnhof entfernt gelegen und benötige man durchschnittlich 20 Minuten um mit dem Bus dorthin zu kommen. § 2 des BGBl. Nr. 64/1995 würde vorsehen, dass Wegzeiten zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte jeweils für Wegstrecken von 1500 m außer Ansatz bleiben würden. Die Wegstrecke von der Wohnung des Berufungswerbers betrage etwa einen Kilometer und bleibe daher außer Betracht. Die durchschnittliche Fahrzeit des Schnellzuges nach Salzburg betrage etwa 50 Minuten. Sofern man die 20 Minuten Busfahrt zum ZIB ohne Umsteigzeiten hinzurechne, ergebe sich eine Fahrzeit von deutlich über einer Stunde, welche nicht mehr zumutbar sei.

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 21. August 2003 wies das Finanzamt die Berufung ab und begründete dies einerseits mit dem Hinweis auf die Begründung des Vorjahres also die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates datiert vom 7. Juli 2003 (RV/0025-L/03) und dem Hinweis, dass nach § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1992 die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort Salzburg von der Wohngemeinde des Berufungswerbers zumutbar sei.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz datiert vom 26. August 2003 bekräftigt der Berufungswerber, dass die tägliche Fahrzeit von der Wohnung des Berufungswerbers zum ZIB mehr als eine Stunde betrage und verweist auf die Änderung der Verordnung "*über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 (BGBl. Nr. II 295/2001, BGBl. Nr. II 296/2001)*". Danach könne nachgewiesen werden, dass die Fahrzeit von einer Gemeinde zum und vom Studienort unter Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als eine Stunde betrage und deshalb die Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort als nicht mehr zumutbar gelte. Als Fahrzeit sei die gesamte Wegzeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Eintreffen in der Ausbildungsstätte zu ermitteln und seien Wartezeiten, welche beim Umsteigen anfallen würden, in die Fahrzeit mit einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einigkeit besteht zwischen den Parteien über den zu beurteilenden Sachverhalt, welcher den oben vom Berufungswerber 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 zitierte 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 den Sohn R des Berufungswerbers wurde vom der Berufungswerber 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 des Sohnes R sowie die Kosten des Studienaufwandes gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegolten worden sind.

Was den Sohn G angeht, hat der Bezug der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages mit Februar 2002 geendet, da dieser das 26 Lebensjahr vollendet und den Zivil- beziehungsweise Wehrdienst noch nicht abgeleistet hatte. Dies würde an aufgrund des Aufbaus des Paragraphen § 34 wie oben geschildert dazu führen, dass der gesamte zivilrechtlich zu leistenden Unterhalt als außergewöhnliche Belastung anzusehen wäre. Um diese Rechtsfolge zu verhindern hat der Gesetzgeber mit BGBl. Nr. 1996/201 mit Wirkung ab 1. Mai 1996 die folgende Z 5 des § 34 Z 7 EStG 1988 formuliert: "*(Verfassungsbestimmung)*
Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen des Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen." Dies bedeutet, dass auch im Fall des Sohnes G des Berufungswerbers das Geltendmachen des Kindesunterhaltes als außergewöhnliche Belastung, soweit dieser nicht beim Kind selbst als außergewöhnliche Belastung anzusehen wäre (wie etwa Krankheitskosten), nicht möglich ist. Darüber hinaus ist diese Regelung als Verfassungsbestimmung einer Überprüfung durch den Verfassungsgerichtshof entzogen.

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 und auch § 34 Abs. 7 Z 5 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 Linz 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. in der Fassung BGBl. Nr. 449/2001 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 § 4 der letztgenannten Verordnung ist die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Salzburg 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 des Berufungswerbers, 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 des Berufungswerbers Salzburg) zum Wohnort 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 der Berufungswerber unter Berufung auf die im Berufungsjahr nicht mehr geltende § 2 des BGBl. Nr. 624/1995 (geändert durch BGBl. Nr. 449/2001) 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 Ausnahmefall 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 der Wohngemeinde des Berufungswerbers und seiner Söhne beträgt nach dem richtigen Vorbringen der Berufungswerberin durchschnittlich etwa 50 Minuten.

Unter Anwendung der oben erläuterten Rechtslage bedeutet dies aber, dass für den Sohn des Berufungswerbers die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen dem Wohnort und dem

Studienort Salzburg zeitlich zumutbar gewesen und daher der Ausbildungsort als im Einzugsbereich des § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelegen anzusehen ist und die Berufung abzuweisen war.

Linz, 7. Mai 2004