



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 12. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag (FA) vom 15. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer (ESt) 2004 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wohnt mit seiner Familie in St. Lorenzen im Mürztal. In der Einkommensteuererklärung für 2004 beantragte er u. a. die Berücksichtigung der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung seiner in Graz studierenden Tochter als außergewöhnliche Belastung in Form des in § 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) vorgesehenen Pauschbetrages.

Das FA folgte diesem Antrag zunächst ohne Begründung nicht. In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) führte es sodann aus, dass einerseits die rd. 65 km entfernte Ausbildungsstätte der Tochter im Sinne der zu § 34 Abs.8 EStG ergangenen Verordnung (VO) des Bundesministeriums für Finanzen (BMF), BGBl 624/1995 idgF. innerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes gelegen sei und andererseits eine tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort und Ausbildungsort gemäß § 2 der zu § 26 Abs.3 Studienförderungsgesetz 1992 (StudFG) ergangenen VO des Bundesministeriums für

Wissenschaft und Forschung (BMWF), BGBl 605/1993 idgF. zeitlich noch zumutbar sei. Zwar sei nach den genannten VO ein Gegenbeweis grundsätzlich möglich, doch hätte dieser eine tägliche Fahrzeit zwischen den beiden in Betracht kommenden Gemeinden bei Benützung des günstigsten, öffentlichen Verkehrsmittels von mehr als einer Stunde in jeder Richtung zu beinhalten. Für die Berechnung dieser Fahrzeit seien nach der Judikatur der Höchstgerichte örtliche Verkehrsverbindungen, Fahrten im Heimat- oder Studienort, Fußwege oder Wartezeiten unbeachtlich. Nach der Fahrplanauskunft der ÖBB stünden täglich in beiden Richtungen Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde zur Verfügung, sodass der Nachweis für die Unzumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückreise nicht erbracht sei. Der Pauschbetrag des § 34 Abs.8 EStG stehe daher nicht zu.

In einem binnen Monatsfrist eingebrachten "Einspruch gegen die BVE" des FA verwies der Bw. darauf, dass sich der dem Familienwohnsitz nächstgelegene Bahnhof in der Nachbargemeinde befinde und seine Tochter für die drei Kilometer weite Strecke zwischen der Wohnung und dem Bahnhof einen öffentlichen Bus benütze. Dieser benötige für den Weg 7 Minuten, woraus sich eine Gesamtfahrzeit von mehr als einer Stunde ergebe. Zum Nachweis legte der Bw. einen Fahrplan des Busunternehmens bei.

Das FA legte das Rechtsmittel dem UFS mit Hinweis auf die Ausführungen in der BVE zur Entscheidung vor. Ergänzend verwies es darauf, dass nach einer Entscheidung des VfGH aus dem Jahr 1986 geringfügige Überschreitungen der vorgesehenen Zumutbarkeitsgrenze unbeachtlich seien. Die mehrmals täglich verkehrenden Züge der ÖBB benötigten für die Strecke zwischen St. Lorenzen/Mürztal und Graz/Hauptbahnhof fahrplanmäßig zwischen 53 und 55 Minuten in jeder Richtung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl I 2001/59 gelten Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,- € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zu § 34 Abs. 8 EStG ist die VO des BMF betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl 624/1995, ergangen. Im Jahr 2004 galt diese in der Fassung (idF) des BGBl II 449/2001. Die für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung wesentlichen Bestimmungen dieser VO lauten:

"§ 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."

§ 2 der zu § 26 Abs. 3 StudFG ergangenen VO des BMWF, BGBl 1993/605 über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem StudFG in der auch 2004 noch geltenden Fassung des BGBl 1995/616 führt u. a. die Gemeinden St. Lorenzen/Mürztal und St. Marein/Mürztal als solche an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort Graz zeitlich noch zumutbar ist.

Durch BGBl II 295/2001 erhielt § 22 der VO mit Wirkung ab dem Studienjahr 2001/2002 folgenden Wortlaut: "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."

Seit Inkrafttreten der Bestimmungen der BGBl II 295/2001 und 449/2001 kann somit sowohl im Anwendungsbereich des § 26 StudFG als auch in jenem des § 34 EStG für Studienorte, die in der VO BGBl 605/1993 genannt sind (so genannte "VO-Gemeinden") der Nachweis geführt werden, dass die Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt und die tägliche Hin- und Rückfahrt damit zeitlich unzumutbar ist. Bis zu diesem Zeitpunkt war dies für VO-Gemeinden nicht zulässig gewesen. Bei der Führung des Nachweises sind aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in § 2 Abs. 2 der VO BGBl 624/1995 idF BGBl. II 449/2001 für beide Normbereiche die Grundsätze des § 26 Abs.3 StudFG anzuwenden.

§ 26 StudFG legt an sich das Ausmaß der Höchststudienbeihilfe fest. Abs. 2 der Bestimmung normiert die Voraussetzungen für den Bezug einer erhöhten Studienbeihilfe. Nach Z. 4 dieses Absatzes wird die erhöhte Studienbeihilfe gewährt, *"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."*

§ 26 Abs.3 StudFG konkretisiert dazu: *"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."*

Abs.4 leg. cit. setzt fort: *"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."*

Aus den zitierten Bestimmungen ist ersichtlich, dass § 26 StudFG insgesamt auf Gemeinden abstellt, nämlich auf jene Gemeinden, in welchen sich der Wohnort bzw. die Ausbildungsstätte befindet, und nicht auf die Lage der konkreten Wohnsitzes des Studierenden bzw. seiner Ausbildungsstätte. § 26 StudFG hat eindeutig standardisierte Verhältnisse vor Augen und nicht eine Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse einzelner Studenten. Für die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt ist daher nach dem Willen des Gesetzgebers auch nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit im Einzelfall maßgebend sondern die typische, übliche Fahrzeit zwischen zwei Gemeinden.

In der Judikatur zu § 26 StudFG bzw. zur Vorgängerbestimmung des § 13 StudFG 1983 kommt diese standardisierte Sichtweise zum Ausdruck. So verwies der VfGH etwa im Erkenntnis vom 11.3.1985, 85/12/0247 darauf, dass das Gesetz (§ 13 Abs.2 lit.c und Abs.4 StudFG 1983) *"keinen Raum für eine Bedachtnahme auf die örtlichen und verkehrsmäßigen Gegebenheiten innerhalb des bisherigen Aufenthaltsortes und/oder Studienortes"* läßt.

Der VfGH hat sich in seiner zur selben Bestimmung ergangenen Entscheidung vom 11.12.1986, B 437/86, auf welche auch die Erstbehörde in der BVE verweist, ebenfalls auf die Fahrzeit zwischen den beiden betroffenen Gemeinden (Wohnort - Studienort) bezogen und betont, dass es dem Gesetzgeber gerade darauf angekommen ist, dass das günstigste öffentliche Verkehrsmittel in beiden Richtungen *"für die Fahrtstrecke Kefermarkt bis Linz und zurück jeweils weniger als eine Stunde"* benötigt.

Wenn der VfGH in dieser Entscheidung eine im Einzelfall zweckmäßige, unwesentlich länger als eine Stunde dauernde Fahrzeit dagegen als durch den Gesetzgeber in Kauf genommen erachtet hat, so bezieht sich das In-Kauf-Nehmen aufgrund des Zusammenhanges mit den vorangegangenen Sätzen nach Ansicht des UFS nicht auf die unwesentlich verlängerte Fahrzeit sondern auf das Außer-Acht-Lassen der Verhältnisse des Einzelfalles. Der UFS schließt sich der Interpretation der Erstbehörde im Vorlagebericht insofern nicht an.

Im Erkenntnis vom 22.9.2000, 98/15/0098 brachte der VwGH zum Ausdruck, dass nach der Rechtslage zu § 34 Abs. 8 EStG bis zum In-Kraft-Treten der VO BGBl 605/1993 bei Prüfung des Vorliegens einer Außergewöhnlichkeit auf die besonderen Umstände des Einzelfalles sehr wohl Bedacht zu nehmen war. Dies allerdings nicht mehr, seit mit dieser VO die Grundsätze des StudFG auch für den Bereich des § 34 EStG maßgeblich sind.

Durch die Neufassung des § 2 der VO BGBl 624/1995 mit BGBl II 449/2001 sind, wie ausgeführt, seit 2002 nunmehr sogar ausdrücklich die Grundsätze des § 26 Abs.3 StudFG auch im Bereich des § 34 Abs.8 EStG anwendbar. Damit wurde einer einzelfallbezogenen Zumutbarkeitsbeurteilung der Fahrzeit eine klare Absage erteilt.

Die Studie des Österreichischen Instituts für Raumplanung, die den Verordnungen zum StudFG zu Grunde liegt, geht von den jeweiligen Stadtzentren bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen aus, wobei ausgenommen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt-)Bahnhof herangezogen wurde.

Entsprechend geht die Verwaltungspraxis für die Berechnung der Fahrzeit zwischen Wohngemeinde und Studiengemeinde von jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden aus, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird und schließt, aufbauend auf die höchstgerichtliche Judikatur zum StudFG, Bedachtnahmen auf die Zweckmäßigkeit einer Verkehrsverbindung, die Lagerung der Unterrichtszeiten und daraus abgeleitet, auf Wartezeiten vor und nach Unterrichtsbeginn, aber auch auf Wartezeiten, Fußwege oder Fahrzeiten innerhalb des Wohn- oder Studienortes aus (vgl. LStRI, Rz 883).

Auch aus Sicht des UFS führt die dargestellte Rechtslage mit dem standardisierten Abstellen auf Verhältnisse zwischen der Wohngemeinde und der Studiengemeinde zu dem in Rz 883 der Lohnsteuerrichtlinien (LStRI) ausgeführten Ergebnis, wonach zwar regelmäßig beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes anfallende Fußweg- oder Wartezeiten bei der Berechnung der zumutbaren Fahrzeit im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG zu berücksichtigen sind, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht Wartezeiten, Fußwege oder etwa Fahrten mit Privatfahrzeugen im Heimatort oder im Studienort.

Für die Berechnung der Fahrzeit ist das "günstigste öffentlichen Verkehrsmittel" heranzuziehen. Im Sinne des bereits mehrfach zitierten VfGH-Erkenntnisses B 437/86 ist der in § 26 StudFG verwendete Begriff des "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels" – losgelöst von den Zweckmäßigkeiten des Einzelfalles – so zu verstehen, dass jenes in jeder Richtung zumindest einmal täglich zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden verkehrende Verkehrsmittel maßgeblich ist, welches die Strecke in der kürzesten Zeit bewältigt.

Im anhängigen Verfahren war die Frage zu klären, ob für die Nachweisführung im Sinne der VO BGBl 624/1995 idF BGBl II 449/2001 die Fahrzeit vom Bahnhof in St. Marein/Mürztal aus zu berechnen ist oder von einem Ausgangs-/ Endpunkt in der Gemeinde St. Lorenzen/Mürztal. Das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für den Abzug des Pauschbetrages nach § 34 Abs.8 EStG bezüglich der in Graz studierenden Tochter des Bw. war zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig.

Nach den durchgeführten Erhebungen befindet sich auf dem Gemeindegebiet St. Lorenzen/Mürztal, der Wohnsitzgemeinde des Bw, kein Bahnhof. Der nächstgelegene Bahnhof liegt in der Nachbargemeinde St. Marein/Mürztal. Zwischen diesen beiden Gemeinden existieren jedoch öffentliche Busverbindungen. Da weder das Gesetz noch die maßgeblichen VO eine Beschränkung auf bestimmte Typen öffentlicher Verkehrsmittel vorsehen, ist der öffentliche Linienbusverkehr bei der Nachweisführung grundsätzlich einzubeziehen.

Im Gegensatz zum Vorbringen des Bw. ist aufgrund der standardisierten Betrachtungsweise aber nicht auf einen Fahrtbeginn an der seinem Wohnsitz nächstgelegenen Bus-Einstiegstelle abzustellen, sondern auf die Haltestelle in der Ortsmitte von St. Lorenzen/Mürztal. In weiterer Folge sind dann allerdings Fußwegzeiten vom Verlassen des Busses bis zum Bahnhof in St. Marein/Mürztal und Wartezeiten bis zur nächsten Zustiegsmöglichkeit im Bahnhof St. Marein/Mürztal in die Gesamtwegzeit einzurechnen, da diese Zeiten außerhalb des Bereiches der Wohnsitzgemeinde anfallen.

Bei dieser Betrachtung ergibt sich aus den im zweitinstanzlichen Verfahren überprüften Fahrplänen (<http://fahrplan.verbundlinie.at>) eine Fahrzeit mit dem "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" von St. Lorenzen/Mürztal, Haltestelle "Ort" nach Graz/Hauptbahnhof von 66 Minuten (nur bei Abfahrtszeit 19:28 Uhr, alle anderen Verbindungen benötigen mehr als 80 Minuten), bzw. in der Gegenrichtung von 77 Minuten (Abfahrtszeit 13:26 Uhr, alle weiteren Verbindungen dauern ebenfalls länger als 80 Minuten).

Da somit die maßgebliche Wegstrecke in keiner Richtung innerhalb einer Gesamtfahrzeit von maximal einer Stunde mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt werden kann, ist der Nachweis der Unzumutbarkeit im Sinne des § 2 Abs.2 der VO BGBl 624/1995 idF

BGBI II 449/2001 erbracht. Dem Bw. stand deshalb im Jahr 2004 zur Berücksichtigung der Kosten des Studiums seiner Tochter in Graz der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG zu. Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind der Beilage zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 16. Dezember 2005