

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_des_BFG in der Beschwerdesache VN_ZN, Adresse_1 , über die Beschwerde vom gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10. November 2015, betreffend Einkommensteuer 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1. Arbeitnehmerveranlagung 2014

1.1 Mit elektronisch eingereichter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 machte die Beschwerdeführerin (Bf) unter anderem Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs 8 EStG geltend.

1.2 Mit Einkommensteuerbescheid vom 10. November 2015 ließ das FA den Abzug des Pauschbetrages iHv 110,00 € monatlich mit folgender Begründung nicht zu:

„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 oder vom Studienort nach den Verordnungen gem. § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 zeitlich noch zumutbar ist. Im gegebenen Fall ist die Hin- und Rückfahrt zumutbar und somit die geltend gemachte auswärtige Berufsausbildung nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.“

2. Dagegen wurde mit elektronischem Anbringen vom 1. Dezember 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Die Hin und Rückfahrt sei zeitlich nicht zumutbar, da für den einfachen Schulweg mehr als eine Stunde benötigt werde. Der Heimweg sei vergleichbar mit der Hinfahrt bzw. noch länger, da keine Busverbindung zwischen

Schule und Bahnhof Schulort (ca. 10 bis 15 Minuten Gehweg) und der Bushaltestelle in Ortsgemeinde nach Katastralgemeinde (3-4 km) mehr bestehen und zum Teil längere Wartezeiten auf die Anschlussverbindungen vorliegen.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Februar 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

„Gemäß § 2 Abs 1 der Verordnung zu § 34 Abs 8 EStG ist im gegenständlichen Fall kein Anspruch auf den Pauschalbetrag für die auswärtige Berufsausbildung gegeben.“

Demnach liegt der Ausbildungsort nicht innerhalb des Einzugsgebietes, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und retour jeweils mehr als eine Stunde dauert.

Maßgeblich ist daher nur die Fahrzeit von Ortsgemeinde nach Schulort und von Schulort nach Ortsgemeinde. Es ist weder auf die "genaue" Adresse des Wohnsitzes noch auf jene der Schule abzustellen. Auch die Uhrzeit des Schulbeginnes ist nicht entscheidungsrelevant.

Aus einer Abfrage auf www.oebb.at vom 09.12.2015 ergibt sich, dass die Dauer der Hinfahrt unter Benützung des günstigsten Verkehrsmittels 50 Minuten - und daher weniger als eine Stunde - beträgt. Somit ist die Voraussetzung, dass die Hin- und Rückfahrt jeweils mehr als eine Stunde dauern, nicht erfüllt.“

4. Dagegen reichte die Bf am März 2016 auf elektronischem Weg einen mit „Beschwerde“ bezeichneten Vorlageantrag ein mit folgender Begründung:

„Es handelt sich bei der Berechnung der Wegstrecke zur und von der Schule nicht um den gesamten Schulweg. Des weiteren besteht aufgrund der schlechten Verbindung der öffentlichen Verkehrsmittel ein deutlicher Mehraufwand für Privatfahrten (Abholung meines Kindes).“

5. Mit Vorlagebericht vom 01. April 2016 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Hierzu führte das FA Folgendes aus:

„Die Beschwerdeführerin beantragt den Pauschalbetrag für auswärtige Berufsausbildung für ihren Sohn, der die HTL in Schulort besucht. Die Entfernung zwischen Wohnort (Ortsgemeinde) und Ausbildungsort beträgt ca. 35 Kilometer. Die Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsort beträgt bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels weniger als eine Stunde.“

Beweismittel: Verkehrsauskunft OÖVV

Stellungnahme: Die Beschwerde ist abzuweisen, da die Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsort weniger als eine Stunde beträgt und somit zumutbar ist (§ 2 Abs. 1 VO zur Berufsausbildung eines Kindes). Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen (VwGH 85/12/0247).“

B) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)

1. Ermittlungsverfahren

1.1 Am 16. Dezember 2016 wurde die Vertreterin des FA um Klärung der Frage ersucht, ob außer der im Vorlagebericht erwähnten HTL in Schulort auch eine vergleichbare HTL in Schulort_2 bestehe. Außerdem wurde auf die Erkenntnisse des BFG vom 29.07.2014, RV/7101933/2014 und des UFS vom 19.03.2009, RV/0713-W/06 hingewiesen und um Stellungnahme ersucht.

1.2 Die Antwort des FA lautete:

„Vom FA wurde nicht geprüft, ob es sich bei der HTL Schulort und der HTL Schulort_2 um gleichwertige Ausbildungsmöglichkeiten handelt. Eine kurze Internetrecherche meinerseits hat jedoch ergeben, dass in Schulort Informatik und Medizininformatik angeboten werden und in Schulort_2 Maschinenbau (somit keine gleichwertige Ausbildung).“

Das FA ist der Ansicht, dass sowohl die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort als auch die Fahrzeit vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als eine Stunde betragen muss, damit der Freibetrag zusteht. Dies folgt meiner Meinung nach aus dem Wortlaut des § 2 Abs 1 der VO betreffend auswärtige Berufsausbildung, der lautet: „... Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort UND vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als JE eine Stunde...“. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass bereits ein einmaliges Überschreiten der Fahrzeit von einer Stunde genügt, hätte er statt „UND“ „oder“ verwenden und das „JE“ weglassen können.“

Das gilt allerdings nur bei geringfügiger Überschreitung (vgl. UFS Innsbruck, Senat 1, 15. 12. 2003, RV/0321-I/02, UFS Salzburg, Senat 3, 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, 23. 9. 2003, RV/3891-W/02).“

1.3 Mit Vorhalt vom 10. Februar 2017 wurde der Bf der Inhalt der Stellungnahme des Finanzamtes vom 20. Dezember 2016 sowie der bisher bekannte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und die für den Beschwerdefall relevante Judikatur bzw Literatur angeführt. Die Bf wurde gleichzeitig ersucht, dazu Stellung zu nehmen und die angeführten Fragen zu beantworten:

„1. Zur Wahrung des Parteiengehörs wird Ihnen Folgendes bekannt gegeben:

Über Rückfrage zum Sachverhalt hat die Vertreterin des Finanzamtes (in der Folge kurz: FA) mit Antwortschreiben vom 20. Dezember 2016 darauf hingewiesen, dass die HTL in Schulort Informatik und Medizininformatik anbiete und andererseits die HTL in Schulort_2 die Fachrichtung Maschinenbau, womit keine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit in Schulort_2_ bestehe.

Das FA ist der Ansicht, dass sowohl die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort als auch die Fahrzeit vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als eine Stunde betragen muss, damit der Freibetrag zusteht.

An dieser Stelle wurden die Ausführungen des FA hierzu (siehe oben, Pkt 1.2) wörtlich angeführt.

2. Sachverhalt

Der bisher aus den Akten des FA unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens bekannte Sachverhalt (bezogen auf das Beschwerdejahr 2014) kann wie folgt zusammengefasst werden:

Der im Beschwerdejahr 15-jährige Sohn der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) besuchte die HTL in Schulort. Die Bf machte den Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs 8 EStG (Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung) geltend. Nach den Daten des Melderegisters wohnte die Bf mit ihrem Sohn bis 22. April 2014 in XXXX Ortsgemeinde, Adresse_2 und danach in der außerhalb von Ortsgemeinde gelegenen Ortschaft XXXX Ortsgemeinde, Katastralgemeinde XX.

Die Entfernung von Ortsgemeinde nach Schulort (über Schulort_2) beträgt 38 Straßenkilometer (siehe <https://www.viamichelin.at/web/Routenplaner>).

Das FA gestand mit Einkommensteuerbescheid vom 10. November 2015 den Abzug dieses Pauschalbetrages als außergewöhnliche Belastung nicht zu.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben, im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar sei. Hierbei geht die Beschwerde davon aus, dass auch Zeiten zwischen Wohnung und Einstiegsstelle des öffentlichen Verkehrsmittels und zwischen Schule und Bahnhof zu berücksichtigen bzw hinzuzurechnen seien.

Das FA behauptet in seiner Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 19. Februar 2016, dass laut Fahrplanabfrage die Dauer der Hinfahrt nur 50 Minuten betrage.

Mit Vorlageantrag vom 21. März 2016 wird darauf hingewiesen, dass es sich bei der vom FA angegebenen Berechnung der Wegstrecke nicht um den gesamten Schulweg handle.

Eine Fahrplanabfrage für den Beschwerdezeitraum über die Strecke Ortsgemeinde nach Schulort hat ergeben, dass diese Strecke auf der Hinfahrt in 50 Minuten und auf der Rückfahrt in einer Fahrzeit unter anderem zwischen einer Stunde und 7 Minuten und einer Stunde und 11 Minuten zu bewältigen ist (siehe 6 Blätter Fahrplanauskünfte als Beilagen).

3. Judikatur und Literatur zur Berechnung des Schulweges

Mit Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114 hat der Verwaltungsgerichtshof Lehre, Verwaltungspraxis und Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates (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 Beschwerdezeitraum 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 UFS vom 19.03.2009, RV/0713-W/06; 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. 72m. w. N.).

Zur dieser Frage findet sich auch im Kommentar zur Einkommensteuer, Jakom/Vock EStG, 2016, § 34 Rz 79, folgende Aussage:

"Hiebei ist die Fahrzeit zw jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen die Fahrt mit dem jeweiligen öffentl Verkehrsmittel üblicherweise angetreten bzw beendet wird (die Erreichbarkeit des Bahnhofs der Abfahrtsgemeinde ist bedeutungslos, VwGH 27.8.08, 2006/15/0114; Wanke UFSj 08, 38; zum maßgeb'l Bahnhof s zB auch UFS 16.9.08, RV/0471-F/07). Fußwege, Fahrten am Wohnort und am Studienort sowie Wartezeiten vor Beginn und nach Ende des Unterrichts werden nicht berücksichtigt (VwGH 26.1.12, 2011/15/0168), wohl aber allfällige Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienorts. Auf individuelle Unterrichtszeiten wird nicht Rücksicht genommen; es kommt nicht auf die zeitl Lagerung des Einzelfalls (der im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen) an (VwGH 8.7.09, 2007/15/0306 Nachtzeit; UFS 6.6.12, RV/0124-K/10)."

Mit Erkenntnis vom 8. Juli 2009, 2007/15/0306 hat der VwGH zur Frage, ob in diesem Zusammenhang die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind, Folgendes ausgeführt:

"Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, dass die Regelung des § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 ihrem Wortlaut entsprechend auf die allgemeine Fahrtdauer unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels abstellt. Es kommt damit nicht auf die konkrete Lagerung der von Studierenden im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen an.

Der Gleichheitssatz des Art 7 Abs. 1 B-VG verbietet es nicht, bei der Regelung von Lebensbereichen von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen und demnach zu typisieren. Verwaltungsökonomische Überlegungen stellen einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Gleichbehandlung dar, solange die Regelung nur in einzelnen Fällen und in angemessenem Ausmaß zu Benachteiligungen führen kann (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II5, Tz 389). Vor diesem Hintergrund muss es sich beim "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" iSd § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen (mit einer Fahrtzeit von höchstens einer Stunde) sicherstellt. Der Umstand, dass der Studierende im Einzelfall nicht in der Lage ist, andere

als in die Nachtstunden hineinreichende Lehrveranstaltungen zu besuchen, stellt einen Ausnahmefall dar, auf den die Verordnung auch unter Bedachtnahme auf Art 7 Abs. 1 B-VG nicht Bedacht zu nehmen brauchte."

4. Fragen

- a) Welche Fachrichtung der HTL Schulort besuchte Ihr Sohn im Jahr 2014?
- b) Sind die in den beiliegenden Fahrplanauskünften ausgewiesenen Fahrzeiten für das Jahr 2014 korrekt bzw richtig dargestellt?

Diesem Vorhalt wurden 5 Blätter mit Fahrplanauskünften mit folgendem Inhalt angeschlossen:

Hinfahrt (Ortsgemeinde nach Schulort-Ortsname_1 Bahnhof; Abfragestichtag 16.12.2013)

| | Fahrt 1 | Fahrt 2 | Fahrt 3 |
|-----------------|---------|--------------|--------------|
| Abfahrt | 05:30 | 08:07 | 12:38 |
| Ankunft | 06:21 | 10:32 | 14:32 |
| Fahrtzeit | 51 Min | 2 Std 25 Min | 1 Std 54 Min |
| Umsteigvorgänge | 1 | 2 | 3 |

Hinfahrt (Ortsgemeinde nach Schulort-Ortsname_1 Bahnhof; zum Abfragestichtag 15.12.2014)

| | Fahrt 1 | Fahrt 2 | Fahrt 3 |
|-----------------|---------|--------------|--------------|
| Abfahrt | 05:30 | 08:07 | 12:38 |
| Ankunft | 06:22 | 10:32 | 14:32 |
| Fahrtzeit | 50 Min | 2 Std 25 Min | 1 Std 54 Min |
| Umsteigvorgänge | 1 | 2 | 3 |

Rückfahrt (Schulort-Ortsname_1 Bahnhof nach Ortsgemeinde; Abfragestichtag 16.12.2013)

| | Fahrt 1 | Fahrt 2 | Fahrt 3 | Fahrt 4 | Fahrt 5 |
|-----------------|-------------|--------------|--------------|--------------|-------------|
| Abfahrt | 14:25 | 15:27 | 16:06 | 17:11 | 17:26 |
| Ankunft | 15:33 | 16:38 | 17:18 | 18:33 | 18:33 |
| Fahrtzeit | 1 Std 8 Min | 1 Std 11 Min | 1 Std 12 Min | 1 Std 22 Min | 1 Std 7 Min |
| Umsteigvorgänge | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 |

Rückfahrt (Schulort-Ortsname_1 Bahnhof nach Ortsgemeinde; Abfragestichtag 15.12.2014)

| | Fahrt 1 | Fahrt 2 | Fahrt 3 | Fahrt 4 |
|--|---------|---------|---------|---------|
| | | | | |

| | | | | |
|-----------------|-------------|--------------|--------------|-------------|
| Abfahrt | 14:25 | 15:27 | 17:11 | 17:26 |
| Ankunft | 15:33 | 16:38 | 18:33 | 18:33 |
| Fahrtzeit | 1 Std 8 Min | 1 Std 11 Min | 1 Std 22 Min | 1 Std 7 Min |
| Umsteigvorgänge | 3 | 2 | 2 | 3 |

1.4 Mit Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2017 gab die Bf Folgendes bekannt:

Zu Punkt Vier:

a) Mein Sohn besucht in der HTL Schulort die Fachrichtung Informatik.

b) Zu den Fahrzeiten hin zur Schule gebe ich folgendes bekannt:

Der tägliche Schulweg in der Früh sieht folgendermaßen aus:

Katastralgemeinde - Ortsgemeinde Ortsmitte (Schulbus Unternehmen Fa. Name_1, Ortsgemeinde) Ankunft Ortsgemeinde Mitte 06:35 Uhr

Abfahrt ÖBB-Bus in Ortsgemeinde Ortsmitte um 06:40 Uhr bis Ortsname_2 Ortsname_3
Ankunft 06:45 Uhr

Anschluss Bus Ortsname_2 Abfahrt 06:45 Uhr bis Bahnhof Schulort_2 Ankunft 07:06 Uhr
Weiterfahrt mit dem Zug Abfahrt Schulort_2 07:10 über Ortsname_4_5 bis Schulort
Bahnhof Ankunft 07:44 Uhr.

Weiterfahrt vom Bahnhof zur Schule mit einem Bus 07:47 Uhr vom Bahnhof bis zur Schule
Ankunft um 07:52 Uhr.

Der für die Zumutbarkeit maßgebende Schulweg beträgt somit von Ortsgemeinde Ortsmitte
bis zum Bahnhof in Schulort (06:40 Uhr bis 07:44 Uhr) 1 Stunde und vier Minuten (siehe
Beilage).

1.5 Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde dem FA mit **Vorhalt vom 20. Juli 2017**
das Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens bekannt gegeben und dem
Schreiben der Vorhalt an die Beschwerdeführerin vom 10. Februar 2017 (samt Beilagen)
und die Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2017 (samt Beilagen) beigeschlossen mit
folgender Erläuterung:

*„In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2017 hat die Bf (im Ergebnis) dargetan,
dass nicht nur der Zeitaufwand für die Rückfahrt von der Schule, sondern auch jener für
die Hinfahrt zur Schule über einer Stunde liegt (1 Stunde und vier Minuten von Ortsmitte
Ortsgemeinde bis zum Bahnhof in Schulort). Damit scheinen die Voraussetzungen für die
Zuerkennung der monatlichen Pauschalbeträge des § 34 Abs 8 EStG 1988 gegeben zu
sein.“*

1.6 Dazu nahm das FA mit **Mailnachricht vom 31. Juli 2017** wie folgt Stellung:

*„Nach der Rechtsprechung des VwGH (2006/15/0114) ist die maßgebende Wegzeit
an Hand der Fahrzeiten zwischen den zentralen Bahnhöfen der Wohnsitzgemeinde
und der Ausbildungsgemeinde zu ermitteln. Nachdem der Sohn der Bf. während des
gesamten Jahres 2014 seinen Wohnsitz in der Gemeinde Ortsgemeinde hatte, ist die
maßgebliche Haltestelle „Ortsgemeinde Ortsmitte“. Von dieser verkehrt ein öffentliches*

Verkehrsmittel in 51 Minuten nach Schulort. Es ist daher unerheblich, dass es laut Bf bei der Fahrt 1 „keinerlei Zubringer von Katastralgemeinde nach Ortsgemeinde und vom Bahnhof Schulort zur Schule“ gibt. Ebensowenig ist die Wartezeit zwischen der Ankunft in Schulort und dem Beginn des Unterrichts zu berücksichtigen (VwGH 2011/15/0168).

2. Festgestellter Sachverhalt:

Dem gegenständlichen Erkenntnis wird der aus der Aktenlage ersichtliche Sachverhalt laut Punkt "A) Verfahren vor dem Finanzamt", sowie der aus den ergänzenden Erhebungen durch das BFG laut Punkt B.1 (siehe oben) bekannt gewordene Sachverhalt zu Grunde gelegt. Zusammenfassend ist im Wesentlichen fest zu halten:

Der im Beschwerdejahr 15-jährige Sohn der Bf besuchte die HTL in Schulort, Fachrichtung Informatik. Die Entfernung von Ortsgemeinde nach Schulort (über Schulort_2) beträgt 38 Straßenkilometer, somit – gemessen an der Entfernung - innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Die schnellste Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen diesen Orten beträgt für die Hinfahrt zur Ausbildungsstätte im Jahr 2014 50 Minuten.

Die schnellste Verkehrsverbindung für die Rückfahrt beträgt im Jahr 2014 eine Stunde und 7 Minuten. Im Einzugsbereich der Wohngemeinde befinden sich keine weiteren vergleichbaren Ausbildungsstätten. Die Verkehrsverbindungen sind im Vorhalt vom 10. Februar 2017 dargestellt.

Die Bf machte den Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs 8 EStG (Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung) geltend. Bei der Rückfahrt von der Schule steht keine Verbindung eines öffentlichen Verkehrsmittels zur Verfügung, die die Bewältigung dieser Strecke unter einer Stunde möglich macht. Bei der Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde existiert zwar eine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Abfahrtszeit um 05:30 Uhr und Ankunft um 06:20 Uhr, also mit einer Fahrzeit von 50 Minuten. Allerdings wird eine weitere Verbindung angeboten mit der Abfahrt in der Wohngemeinde Ortsgemeinde Ortsmitte um 06:40 Uhr und der Ankunft in der Ausbildungsgemeinde um 07:44 Uhr. Die Fahrzeit mit dieser Verbindung beträgt 1 Stunde und vier Minuten. Diese Verbindung stellt für den Sohn der Bf das „günstigste öffentliche Verkehrsmittel“ iSd VO des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dar.

3. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen ergaben sich widerspruchsfrei aus den vom FA vorgelegten Akten und andererseits aus dem Ergebnis der durchgeföhrten ergänzenden Ermittlung des BFG. Der oben dargestellte Sachverhalt ist ausreichend dokumentiert und wurde dem FA zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Während die übrigen Voraussetzungen für den Pauschbetrag zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig sind, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolgte.

Einigkeit besteht jedenfalls darüber, dass bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels der Zeitaufwand für den Rückweg von der Schule (mit zumindest einer Stunde und 7 Minuten) mehr als eine Stunde beträgt.

Die ursprünglich mit Vorhalt des BFG vom 10. Februar 2017 als maßgebend heranzuziehende Fahrzeit von 50 bzw 51 Minuten für die Fahrt von den Heimatgemeinde zur Ausbildungsgemeinde ist angesichts der Einwendungen der Bf zu ergänzen. Es existiert zwar für die Hinfahrt zur Schule eine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von unter einer Stunde. Der entsprechende Bus fährt jedoch bereits um 05:30 Uhr in der Wohnsitzgemeinde ab und kommt bereits um 06:20 Uhr in der Ausbildungsgemeinde an.

Die Bf konnte schlüssig darlegen, dass eine weitere Verbindung mit einem öffentlichen Verkehrsmittel mit einer Abfahrtszeit um 06:40 Uhr besteht. Nutzt der Sohn der Bf diese Verbindung, so beträgt die Fahrzeit eine Stunde und vier Minuten. Seitens des FA wurde gegen die Richtigkeit dieses Vorbringens kein Einwand erhoben.

Der Vorteil der zuletzt genannten Verbindung besteht darin, dass sie aufgrund der zeitlichen Lagerung (Abfahrt um 06:40 Uhr und der Ankunft in der Ausbildungsgemeinde um 07:44 Uhr) von einem Schüler sinnvoller Weise auch tatsächlich nutzbar ist. Nach allgemeinem Sprachgebrauch und logischem Verständnis ist im konkreten Beschwerdefall diese Verbindung als günstigste Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln für die Fahrt zu Schule anzusehen. Die erstgenannte Verbindung hingegen weist eine Abfahrtszeit (Bus) bereits um 05:30 Uhr (also nicht während des Tages, sondern – jedenfalls bezogen auf einen „unter 18-jährigen Schüler“ – während der Nacht) in der Wohnsitzgemeinde auf und scheidet somit als „günstigste Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln“ aus. Diese Betrachtung erscheint in Anlehnung an die zur Schallemission vorhandenen Regelungen bzw Gebräuche als zutreffend:

Die Nachtruhe dauert in Deutschland im Allgemeinen von 22 Uhr bis 6 Uhr. Der (im Zusammenhang mit dem Schallimmissionsschutz) verwendete Rechtsbegriff der Nachtruhe ist dort in einigen Landes-Immissionsschutzgesetzen geregelt (Quelle: <https://de.wikipedia.org/wiki/Nachtruhe>). In Österreich gibt es zwar keine gesetzlich festgelegte Ruhezeit im Sinne einer "absoluten Nachtruhe" zwischen 22 und 6 Uhr (Quelle: <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/319/Seite.3190010.html>), doch erstreckt sich nach der Rechtssprechung zur Lärmmission die übliche Ruhezeit in der Nacht – ebenso wie in Deutschland - von 22 Uhr - 6 Uhr.

4. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

4.1 Gesetzliche Grundlagen

§ 34 Abs 8 EStG 1988 lautet:

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. (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."

4.2 Rechtliche Beurteilung

4.2.1 Zunächst ist fest zu halten, dass es für die Anerkennung der nach § 34 Abs 8 EStG 1988 zwangspauschalierten Kosten für eine Ausbildung außerhalb des Wohnortes erforderlich ist, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist (vgl VwGH 25. 9. 2002, 98/13/0167, betreffend Auslandsstudium).

Der Sohn der Bf hat die HTL in Schulort mit der Fachrichtung Informatik besucht. Die HTL in Schulort_2 befände sich zwar im Einzugsbereich des Wohnortes, bietet jedoch die Fachrichtung „Maschinenbau“, nicht jedoch „Informatik“ an. In Schulort_2_ besteht somit keine gleichwertige bzw "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" iSd § 34 Abs 8 EStG 1988 für den Sohn der Bf. Davon gehen auch die Parteien des Verfahrens einvernehmlich aus.

4.2.2 Ausbildungsstätte innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes

4.2.2.1 Die Gemeinde Ortsgemeinde ist nicht in der zu § 26 Abs 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 ergangenen Verordnung angeführt. Ausbildungsstätten gelten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als nicht innerhalb des Einzugsbereichs des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und zurück unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als je eine Stunde beträgt (vgl. § 2 Abs 1 der VO BGBI. II Nr. 449/2001). Auch dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 305, anzuwenden (vgl. VwGH vom 8. Juli 2009, 2007/15/0306, zu einer nicht in den Verordnungen gemäß § 26 Abs 3 Studienförderungsgesetz 1992 genannten Gemeinde). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0114, insbesondere aus dem Verweis auf § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 abgeleitet, dass das günstigste öffentliche Verkehrsmittel zwischen dem Studienort und dem Wohnort die schnellstmögliche Verbindung zwischen den Orten ist, weshalb die Erreichbarkeit der Abfahrstelle innerhalb der Gemeinde nach der ab 1. Jänner 2002 geltenden Fassung des § 2 der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 keine Rolle spielt. Darauf wurde die Bf mit Vorhalt vom 10. Februar 2017 hingewiesen. Diese Rechtsansicht hat die Bf im Weiteren auch nicht mehr bestritten.

Im angeführten Vorhalt wurde auch auf das Erkenntnis vom 8. Juli 2009, 2007/15/0306 hingewiesen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Regelung des § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 idF BGBI. II Nr. 449/2001 ihrem Wortlaut entsprechend auf die allgemeine Fahrtzeit unter Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels abstellt. Es kommt damit auch nicht auf die konkrete Lagerung der von Studierenden im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen an. Beim "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" iSd § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBI. Nr. 624/1995 idF BGBI. II Nr. 449/2001 muss es sich demnach - ungeachtet dessen, ob der Auszubildende dieses auch tatsächlich benutzen kann - um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen mit einer Fahrtzeit von höchstens einer Stunde sicherstellt. Diese Überlegungen lägen den Schluss nahe, dass im gegenständlichen Fall bei der Hinfahrt zur Ausbildungsstätte von einer Fahrzeit mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel in der Dauer von nur 50 Minuten auszugehen wäre. Auf Grund der oben in Punkt „3. Beweiswürdigung“ angeführten Besonderheit des konkreten Einzelfalls geht der Hinweis auf die zitierte Judikatur mangels Vergleichbarkeit der zugrunde liegenden Sachverhalte jedoch ins Leere. Denn diese Judikatur ist nur auf Fälle anzuwenden, in denen während des Tages (also nicht bloß *etwa um 23:00 Uhr* in der Nacht) in eine Richtung ein öffentliches Verkehrsmittel mit einer – standardisierten – Fahrzeit von nicht über einer Stunde verkehrt und somit der Pauschbetrag der Judikatur zufolge nicht zusteht. Außerdem wird in diesem Erkenntnis die Situation von „Studierenden“ angesprochen, nicht jedoch von „Schülern“. Dass bei der in Rede stehenden Beurteilung der Zumutbarkeit der täglichen Fahrt zur Ausbildungsstätte jedoch auch das Alter des „Kindes“ eine Rolle spielt, bedarf keiner weiteren Erläuterung. Wenn – wie im gegenständlichen Fall – eine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Abfahrtszeit um 06:40 Uhr, also während des Tages, angeboten wird, erscheint es nicht zulässig, diese mit dem Hinweis auf die Durchschnittsbetrachtung zu ignorieren und eine Verbindung mit einer Abfahrtszeit um 05:30 Uhr, also zur Nachtzeit (unter Berücksichtigung des Alters des „Kindes“ und insbesondere im „Winterhalbjahr“), als „günstigstes öffentliches Verkehrsmittel zu qualifizieren.

Die Fahrzeit unter Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt somit sowohl vom Wohnort zum Ausbildungsort (Fahrzeit: Eine Stunde und vier Minuten), als auch vom Ausbildungsort zum Wohnort (Fahrzeit: Eine Stunde und 7 Minuten) mehr als je eine Stunde.

Bereits aus diesem Grund kommt der Beschwerde Berechtigung zu.

4.2.2.2 Abgesehen davon hätte aber ein weiterer Grund für die Beschwerde gesprochen: Nach dem Wortlaut des oben zitierten § 26 Abs 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 ist eine Fahrzeit von mehr als **je einer Stunde** zum und vom Studienort unter Benutzung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel **keinesfalls mehr zumutbar**.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 11.12.1986, B 437/86 wörtlich ausgesprochen:

„Gemäß § 13 Abs 4 letzter Satz StudFG ist eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel jedenfalls nicht mehr als zumutbar anzusehen. Das günstigste öffentliche Verkehrsmittel benötigt in beiden Fahrtrichtungen für die Fahrtstrecke Kefermarkt bis Linz und zurück jeweils weniger als eine Stunde. Der Gesetzgeber hat aber gerade auf diesen Umstand abgestellt. Er nimmt hiebei in Kauf, daß ein für den Studenten im Einzelfall zweckmäßigeres Verkehrsmittel unwesentlich länger als eine Stunde für die Bewältigung der Wegstrecke benötigt. Der Gesetzgeber hat demnach bewußt diese Unschärfe in Kauf genommen. Nach Ansicht des VfGH kann der im Gesetz 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.“

Die zitierte Aussage des Verfassungsgerichtshofes, dass der im Gesetz verwendete Begriff des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels so zu verstehen ist, dass **in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel** zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden bestehen muss, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt, lässt keinen Interpretationsspielraum offen für eine vom Gesetzeswortlaut aufgrund der bewussten, konkreten Zeitangabe nicht gewollte Kategorie „geringfügiger Überschreitungen“.

Im zitierten VfGH-Erkenntnis ist keine Rede davon, dass geringfügige Überschreitungen der Fahrzeit in einer Richtung unschädlich wären. Jede einzelne Fahrzeit darf daher maximal eine Stunde betragen. Andernfalls steht der Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs 8 EStG zu, weil eine Fahrzeit von „mehr“ als „je einer Stunde“ vorliegt.

Zur näheren Begründung dieser Rechtsmeinung wird auf die – nach Ansicht des erkennenden Gerichts zutreffenden – Ausführungen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts vom 29. Juli 2014, RV/7101933/2014, verwiesen. Auf dieses Erkenntnis wurde das FA bereits im Rahmen des Ermittlungsverfahrens hingewiesen. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis wurde nicht erhoben.

4.2.2.3 Zusammenfassend ist für den Beschwerdefall festzuhalten, dass es dem Sohn der Bf nicht möglich war, die Hin- und Rückfahrt in jeweils einer Stunde zu bewältigen.

Da die Fahrzeit von der Wohnsitzgemeinde zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zur Wohnsitzgemeinde mehr als je eine Stunde betragen hat, gilt der Ausbildungsort gemäß § 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995 idF BGBI. II Nr. 449/2001 als nicht innerhalb des Einzugsbereichs der Wohngemeinde gelegen. Daher ist der Pauschalbetrag iHv 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung, insgesamt also 1.320,00 Euro für das Veranlagungsjahr 2014, zu gewähren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Verfahren war einerseits lediglich der Sachverhalt bzw. die diesbezügliche Beweiswürdigung betreffend die Fahrzeit mit dem "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" strittig und wäre insofern eine Revision nicht zulässig.

Da jedoch andererseits zu der im Erkenntnis auch behandelten Frage, ob eine Schule nicht mehr im Einzugsbereich des Wohnortes iSd § 34 Abs 8 EStG 1988 liegt, wenn die zumutbare Fahrzeit von einer Stunde in einer Fahrtrichtung überschritten wird, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht vorliegt, ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Linz, am 29. September 2017