

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 vom 5. Juli 2002 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 Bw. ist Juristin, derzeit Vertragsbedienstete an der Universität L und war im berufungsgegenständlichen Zeitraum bei der T-SteuerberatungsAG in S, K-Allee, als Berufsanwärterin beschäftigt. Wohnhaft ist die Bw. in P, das von der damaligen Arbeitsstätte in S rund 45 Straßenkilometer entfernt ist.

Am 3. April 2002 reichte die Bw. bei ihrem Wohnsitzfinanzamt die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 ein und machte darin einerseits Werbungskosten *mit* Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale im Gesamtbetrag von 27.070,00 S (Fachliteratur 10.147,00 S, Arbeitsmittel 8.201,00 S, Seminarkosten 6.176,00 S und Fahrtspesen 2.546,00 S) und andererseits sonstige Werbungskosten *ohne* Anrechnung auf das genannte Pauschale im Gesamtumfang von 27.598,00 S (*großes* Pendlerpauschale für Jänner bis Dezember 2001 für eine einfache Wegstrecke von 40 km bis 60 km von 20.160,00 S, Jahresbeitrag zur Wirtschaftstreuhänderkammer 2.064,00 S, Beitrag zur Österreichischen Hochschülerschaft Sommersemester 2001 von 187,00 S, Studien- inkl. ÖH-Beitrag Wintersemester 2001/02 von gesamt 5.187,00 S) geltend. Zum beantragten Pendlerpauschale merkte sie in der Erklärungsbeilage an, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar gewesen wäre.

Mit nunmehr angefochtenem Einkommensteuerbescheid vom 5. Juli 2002 wurden das Einkommen der Bw. für das Jahr 2001 mit 245.494,00 S und die Einkommensteuer mit 43.465,54 S ermittelt. Da auf diesen ermittelten Einkommensteuerbetrag bereits im Lohnzahlungszeitraum entrichtete Lohnsteuern von 56.646,80 S anzurechnen waren, wurden der Bw. mit Einkommensteuerbescheid 2001 Abgaben in Höhe von 13.181,00 S (957,90 €) gutgeschrieben. Aus den Bescheiddaten ergibt sich, dass der Einkommensermittlung die von der T-SteuerberatungsAG bezogenen unselbstständigen Einkünfte in Höhe von 283.287,00 S zugrunde gelegt und davon Werbungskosten *mit* Anrechnung auf den Werbungskostenpauschbetrag von 23.350,00 S, weiters Werbungskosten *ohne* Anrechnung auf den Pauschbetrag von 12.624,00 S und schließlich Sonderausgaben in Höhe von 1.819,00 S (SA-Pauschale 819,00 S und Kirchenbeitrag 1.000,00 S) in Abzug gebracht wurden. Die Arbeitnehmerveranlagung 2001 erfolgte damit nicht erklärungsgemäß, da es bei den Aufwendungen mit Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale zu Kürzungen um 3.720,00 S und bei jenen ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag zu Kürzungen um 14.974,00 S gekommen ist. Der Bescheidbegründung ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass bei der erstgenannten Werbungskostengruppe die Kosten für die Anschaffung eines gebrauchten Laptop und Taschenrechners (Arbeitsmittel) je um einen 40%-igen Privatanteil gekürzt und jene für Telefon- und Parkgebühren (bei Fortbildungsveranstaltungen) gänzlich aberkannt wurden. Die Ausgaben für Fachliteratur, sonstige Arbeitsmittel, Fortbildung und Fahrten anlässlich von Dienstreisen fanden bei der Veranlagung indes ungekürzt Berücksichtigung. Hinsichtlich der zweitgenannten Werbungskostengruppe wurde nur der Wirtschaftstreuhänderkammerbeitrag in vollem

Umfang anerkannt. Dem Studien- und den ÖH-Beiträgen wurde der Werbungskostencharakter hingegen abgesprochen, weil es sich bei diesen Aufwendungen um Ausbildungs- und nicht um berufsspezifische Fortbildungskosten gehandelt hätte. Zum beantragten großen Pendlerpauschale wurde festgestellt, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte nach vorgelegenen Unterlagen möglich und auch zumutbar gewesen, und deshalb nur das kleine Pendlerpauschale (Anmerkung der Berufungsbehörde: für Jänner bis Dezember 2001 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km der Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 iHv. 10.560,00 S) berücksichtigt worden wäre. Von Unmöglich- bzw. Unzumutbarkeit könne im gegebenen Zusammenhang nur dann ausgegangen werden, wenn gar kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre, der Anfahrtsweg zu diesem mehr als die Hälfte der Gesamtfahrstrecke ausmache oder eine Wegzeit von 1,5 Stunden überschritten werde.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid legte die Bw. am 15. Juli 2002 fristgerecht Berufung ein. Damit bekämpfte sie vorerst nur die Nichtanerkennung des beantragten großen Pendlerpauschales und brachte vor, dass das Finanzamt zu unrecht von gegebener Möglich- und Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgegangen wäre. Diese Annahme erweise sich deshalb als falsch, weil der Wohnort der Einschreiterin an das öffentliche Verkehrsnetz nur sehr schlecht angebunden, und die Benützung des eigenen Autos zum Erreichen eines Massenbeförderungsmittels somit unumgänglich sei. Bei kombinierter Benützung von Auto und öffentlichen Verkehrsmitteln betrage die durchschnittliche Mindestwegzeit auf einer Strecke aber mehr als die vorgesehene Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden. Abgesehen von der darin begründet liegenden Unzumutbarkeit wäre die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Berufungszeitraum aber zum Teil auch faktisch unmöglich gewesen, weil bei späterem Dienstschluss jedenfalls auf der Strecke St - M - P keine öffentlichen Verkehrsmittel mehr verkehrt wären. Zum Nachweis der Richtigkeit dieses Vorbringens werde auf die nachstehend angeführten Beispiele je einer Früh- und Abendverbindung (erstellt laut ÖBB- und Postfahrplanabfrage vom 10. Juli 2002) zwischen P – S und S – P verwiesen und somit beantragt, den Einkommensteuerbescheid aufzuheben und für das Jahr 2001 das große Pendlerpauschale zum Ansatz zu bringen.

<u>Vorbindung in der Früh:</u>	
<u>Keine Verbindung von P zum Bahnhof M</u>	<u>Fahrt mit dem Auto</u> min 15 min
<u>Bahnhof M zum UPE S mit ÖBB (6.17 – 7.10 Uhr)</u>	<u>min 52 min</u>
<u>Fußmarsch zum Busbahnhof</u>	<u>min 2 min</u>
<u>Stadtzeit bis A Bus Nr. 77 erreichbar ist</u>	<u>min 5 min</u>
<u>Fahrt mit A Bus Nr. 77 zu Haltestelle S</u>	<u>min 25 min</u>
<u>Fußmarsch zu anderer Haltestelle um Bus Nr. 90 zu erreichen</u>	<u>min 2 min</u>

<u>Stunden bis Bus Nr. 90 ankommt</u>	min	5 min
<u>Busfahrt bis zur Haltestelle K (Arbeitsstätte)</u>	min	5 min
<u>Mindstwoazzeit</u>		112 Minuten

Fahrt am Abend um 17.00 Uhr (frühstmöglich):		
Haltestelle K kein Anschluss mehr Fußmarsch zur Haltestelle C	min	15 min
Stunden um 0 Bus Nr. 1 zu erreichen	min	5 min
Fahrt mit 0 Bus Nr. 1 zum UPE C	min	25 20 min
UPE C Abfahrt 17.20 Uhr mit ÖBB zum Bahnhof M	min	10 min
Von Anschluss von M nach D. Fahrt mit dem Auto	min	15 min
Mindstwoazzeit		100

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2002 wurde diese Berufung abgewiesen. Eine Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei konkret deshalb zu verneinen, weil im Rechtsmittelschriftsatz demonstriert worden wäre, dass und wie die Strecke P – S – P mit öffentlichen Verkehrsmitteln befahren werden könne. Dass dabei ein Teil der Strecke mit dem Auto zurückgelegt werden müsse, begründe noch keine Unzumutbarkeit, da eine solche nur dann vorliege, wenn die Anfahrtsstrecke bis zum öffentlichen Verkehrsmittel mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke betrage. Ebenso wenig liege aber auch Unzumutbarkeit wegen Überschreitens der zumutbaren Wegzeit vor, da für eine einfache Wegstrecke ab 40 km eine Wegzeit bis zu 2,5 Stunden zumutbar sei, diese Zumutbarkeitsgrenze jedoch mit den von der Bw. selbst ins Treffen geführten Beispielen nicht überschritten werde.

Dagegen stellte die Bw. am 1. Oktober 2002 unter Hinweis, dass entsprechende Rechtsmittelauflösungen noch nachgereicht würden, zeitgerecht einen Berufungsvorlageantrag. In dem beim Finanzamt unmittelbar danach eingegangenen Telefax wurde ergänzend zu bisher sinngemäß wie folgt ausgeführt: Die Pendlerpauschalbestimmung im § 16 EStG sehe keine Zeitstaffel vor, wonach die Zumutbarkeitsgrenze der Wegzeit bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km bei 2,5 Stunden liege. Ob die Wegzeit zumutbar sei oder nicht, sei nicht von der Entfernung, sondern alleine von der Zeit abhängig. Dem Gesetz sei dabei eine einheitliche Zumutbarkeitsgrenze zu unterstellen. Da laut Lohnsteuerrichtlinien bei Strecken bis 20 km eine Wegzeit von mehr als 1,5 Stunden als unzumutbar gelte, sei Unzumutbarkeit auch dann gegeben, wenn für Wegstrecken von über 40 km mehr als 1,5 Stunden benötigt würden. Abgesehen davon brachte die Bw. in dieser Eingabe erstmals auch vor, dass der Abzug der Studiengebühr des Jahres 2001 aufgrund berufsspezifischer Fortbildungsmaßnahmen erfolgt, und diese Ausgabe deshalb als Werbungskosten anzuerkennen sei. Nur nach Zahlung der Studiengebühr wäre es laut weiterem Vorbringen

möglich gewesen, das (Anm. der Rechtsmittelbehörde: an der Hochschule abgehaltene) Seminar "Europarecht" zu belegen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wurde in der Folge antragsgemäß an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt. Anlässlich eines Telefonates am 6. August 2003, bei dem sich die Bw. wegen anstehender Einreichung der ANV-Erklärung für 2002 nach dem Bearbeitungsstand ihrer Berufung und der voraussichtlichen Erledigungsweise erkundigte, wiederholte die Einschreiterin ihre bereits schriftlich vorgetragenen Rechtsstandpunkte und brachte zur strittigen Studiengebühr ergänzend vor, dass das absolvierte Europarechtsseminar ihrer beruflichen Fortbildung gedient hätte, und ein Schein über den Besuch dieser Lehrveranstaltung nur nach Entrichtung der strittigen Studiengebühr erworben werden hätte können. Ferner teilte die Rechtsmittelwerberin im Gesprächsverlauf mit, dass sie derzeit das rechtswissenschaftliche Doktoratsstudium betreibe und nicht mehr WT-Berufsanwärterin sei.

Diese Angaben und die geltende Rechtslage, wonach Ausgaben im Zusammenhang mit ordentlichen Universitätsstudien ausdrücklich von der Abzugsfähigkeit als Werbungskosten (Aus- oder Fortbildungskosten) ausgenommen sind, veranlassten die Berufungsbehörde zur Überprüfung, seit wann die Bw. das von ihr angesprochene Doktoratsstudium betreibe, und welche Fächer dabei bisher belegt worden seien. Zu diesem Zweck wurde vorerst in der Studienabteilung der Universität L erhoben, ob die Bw. allenfalls dort als Doktorandin immatrikuliert sei. Diese Nachforschungen verliefen ergebnislos, von zuständiger Stelle wurde allerdings mitgeteilt, dass die Bw. derzeit an der Universität L beschäftigt ist. Nachfolgende Erhebungen bei der Universität S ergaben, dass die Bw. an dieser Hochschule Rechtswissenschaften studiert und am 9. Juli 1997 spondiert hat. Nach den dort ausgewiesenen Computerdaten war die Bw. ab dem Wintersemester 1997/98 (Beginn September) bis Ende des Sommersemesters 2002 (Juni 2002) sodann 10 Semester lang als rechtswissenschaftliche Doktoratsstudentin immatrikuliert. Dieses Doktoratsstudium setzt laut Auskunft der Universität S obligatorisch eine Dissertation über einen konkreten Fachbereich (z.B. öffentliches Recht, bürgerliches Recht etc.), das entsprechende Rigorosum dazu, ferner den Nachweis über den Besuch von 10 Wochenstunden zu bestimmten Lehrveranstaltungen und weiters 6 Seminarscheine voraus. Obligatorisch sind dabei Seminarscheine im Hauptfach (Fachbereich), in einem dem Fachbereich verwandten Gebiet, in einem Grundlagenfach (z.B. Rechtsphilosophie), in Volks- und Betriebswirtschaftslehre und in Rechtshistorie (Römisches Recht, Kirchenrecht etc.). Darüber hinaus sollen vertiefend noch 4 Wochenstunden in Form von Vorlesungen und Übungen absolviert werden. Laut eingeholter Ermittlungen hat die Bw.

im Verlauf ihres Doktoratsstudiums bereits 3 der vorgenannten 6 Pflichtseminare belegt und auch abgeschlossen. Im Wintersemester 2001/02 (1.10.2001 bis 31.1.2002) belegte sie das Seminar "Europarecht", die Abschlussprüfung fand am 24. Jänner 2002 statt. In der Zeit 1.3.2002 bis 30.6.2002 (SS 2002) besuchte sie die Seminare "Auswirkungen des Europarechtes auf das öffentliche Recht" und "Finanzrecht", die diesbezüglichen Abschlussprüfungen machte sie im Juni 2002. Über weitere Anfrage wurde ferner mitgeteilt, dass an der Universität S kein postgradualer Universitätslehrlehrgang über "Europarecht" angeboten wird. Außerdem sei bei solchen Lehrgängen nicht die "normale" Studiengebühr, sondern eine wesentlich höhere Lehrgangsgebühr zu bezahlen. Aus den der Bw. zuzuordnenden EDV-Daten und den dort eingetragenen Kennzahlen ergebe sich nach Auskunft der Studienabteilung eindeutig, dass das Seminar "Europarecht" ein Teil des Doktoratsstudiums der Bw. gewesen ist. Damit stehe auch im Einklang, dass die Bw. Studiengebühren (Studienbeitrag, ÖH-Beitrag) entrichtet hat. Ergänzend zu diesen Erhebungsergebnissen stellte die Berufungsbehörde durch Abfrage im Abgabeninformationsystem weiters fest, dass die Bw. neben dem erwähnten Doktoratsstudium im Zeitraum August 1997 bis April 1998 und Juli 2002 bis dato beim Bund und von November 1999 bis August 2002 bei der T-SteuerberatungsAG beschäftigt (gewesen) ist. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Außenstelle S, gab über telefonische Anfrage bekannt, dass die Bw. laut dortigen Unterlagen vom 12. Jänner 2000 bis 31. August 2002 im Berufsanwärterverzeichnis erfasst war.

Zum ebenfalls strittigen Pendlerpauschale wurde mittels elektronischer Abfragen im Internet unter "ÖBB-Fahrplanabfrage" bzw. "Routenplaner www.MAP24.at" schließlich noch erhoben, ob und gegebenenfalls welche Früh- und Abendverbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen dem Wohnort der Bw. in P und ihrer früheren Arbeitsstätte in S, K-Allee, existieren, wie lang dabei die durchschnittliche Fahrzeit beträgt und wie hoch die dabei zurückgelegten Tarifkilometer sind. Weiters wurde eruiert, wie lang die kürzeste und die schnellste Route mit dem Auto von P zur ehemaligen Arbeitsstätte in S und welche Fahrzeit dafür zu veranschlagen ist. Ferner wurde die Anfahrtsstrecke mit dem Auto von P bis zum nächstgelegenen Bahnhof in M bzw. jene von P bis zum zweitnächstgelegenen Bahnhof in St ermittelt. Durch telefonische Anfrage bei den Verkehrsbetrieben in S wurde außerdem erhoben, welche innerstädtischen öffentlichen Verkehrsmittel zwischen dem HBF in S und der Arbeitsstätte in der K-Allee verkehren und wie viele Tarifkilometer dabei zurückgelegt werden. Auf Grund dieser Recherchen waren für den Berufungsfall danach folgende Feststellungen zu treffen:

Bei Fahrt mit dem Auto beträgt die Fahrtstrecke von P nach S, K-Allee, auf der schnellsten Route 48,7 km, die durchschnittliche Fahrzeit 1,01 Stunden. Die kürzeste Straßenverbindung für die vorgenannte Route bemisst sich mit 43,1 km, die Fahrzeit hierfür beträgt 1,03 Stunden. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug, Bus) ist die Strecke P nach S und retour wohl durchgehend befahrbar, die dabei angebotenen Verbindungen sind mit Rücksicht auf einen rechtzeitigen Arbeitsantritt in der Früh, die tägliche Arbeitszeit und die fünftägige Arbeitswoche aber unbrauchbar. Die erste durchgehende Frühverbindung (Postbus) geht in P erst um 7:05 Uhr ab, kommt in S um 8:50 an und steht überdies nur von Montag bis Donnerstag, also nicht arbeitstäglich, zur Verfügung. Für die Rückfahrt von S nach P gibt es abends überhaupt nur eine durchgehende Verbindung, die vom HBF S bereits um 16:39 Uhr abgeht (Zug) und vorerst zum Bahnhof M führt. Dort muss sodann in einen Postbus umgestiegen werden, der in P planmäßig um 17:55 Uhr ankommt. Auch diese einzige durchgehende Abendverbindung wird nur Montag bis Donnerstag angeboten. Für den Fall der kombinierten Fahrt mit dem Auto und mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug bzw. innerstädtische Verkehrslinien) waren nachstehende zwei Fahrtvarianten eruierbar:

1.) Morgens vorerst Fahrt mit dem Auto von P zum nächstgelegenen Bahnhof in M (kürzeste Strecke 5,9 km, Fahrzeit 15 Minuten). Anschließend Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Zug bzw. Zug/Bus) von M nach S HBF (45 Tarifkilometer). Laut Fahrplanabfrage stehen dabei Frühverbindungen um 4:54 Uhr (Ankunft in S um 5:56 Uhr), 5:46 Uhr (Ankunft 6:50 Uhr), 6:17 Uhr (Ankunft 7:10 Uhr), 6:25 Uhr (Ankunft 7:44 Uhr) und um 6:59 Uhr (Ankunft 7:50 Uhr) zur Verfügung. Die Fahrzeit beträgt je nach gewählter Verbindung zwischen 51 und 80 Minuten. Nach Ankunft in S kann mit einem innerstädtischen Verkehrsmittel (Linie 1) vom HBF direkt bis zur Haltestelle G, die sich in der Nähe der K-Allee befindet, gefahren werden (4,4 Tarifkilometer, Fahrzeit 20 Minuten). Von dort muss bis zur Arbeitsstätte rund 1 km zu Fuß (15 Minuten) zurückgelegt werden. Diese innerstädtische Verbindung (Haltestelle G bis HBF S) steht auch abends zur Verfügung. Um 17:30 Uhr, 17:39 Uhr, 18:28 Uhr und 19:39 Uhr kann sodann mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Bus, Zug) von S HBF zum Bahnhof M retour gefahren werden, wobei die Fahrzeit je nach gewählter Verbindung zwischen 49 und 80 Minuten beträgt. Nach Ankunft in M Fahrt mit dem Auto zurück nach P.

2.) Morgens Fahrt mit dem Auto von P zum zweitnächsten Bahnhof in St (kürzeste Route 25,7 km, Fahrzeit 34 Minuten). Anschließend Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Zug) nach S HBF (26 Tarifkilometer). In der Früh verkehren auf dieser Strecke zwischen 5:36 Uhr und 7:27 Uhr insgesamt 8 Züge, die Fahrzeit beträgt dabei zwischen 23 und 33 Minuten. Nach Ankunft in S vom HBF wie oben unter 1.) beschrieben weiter mit der Linie 1 zur Haltestelle G

und zu Fuß zum rd. 1 km entfernten Arbeitsplatz. Am Abend stehen auf der Strecke HBF S – St in der Zeit zwischen 16:15 Uhr und 19:15 Uhr pro Stunde zwischen 3 und 4 Zugsverbindungen zur Verfügung, die Fahrzeit beträgt zwischen 22 und 29 Minuten. Nach Ankunft am Bahnhof St mit dem Auto retour nach P.

Sämtliche vorstehenden Ermittlungsergebnisse wurden im Verlauf des Berufungsverfahrens der Bw. wie auch dem Finanzamt telefonisch zur Kenntnis gebracht und mitgeteilt, dass danach eine abweisende Rechtsmittelentscheidung zu erlassen sein wird. Anlässlich dieser telefonischen Information gab die Bw. bekannt, dass sie im Falle der Nichtanerkennung der Studiengebühren als Werbungskosten Verfassungsgerichtshofbeschwerde einbringen werde, da beim genannten Höchstgericht zur selben Rechtsproblematik derzeit eine Beschwerde anhängig sei. Nachforschungen dazu haben ergeben, dass beim VfGH zur Zahl B 574/03-3 ein Beschwerdeverfahren zur Gesetzmäßigkeitsprüfung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG (wegen Nichtanerkennung von Studiengebühren) behängt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. war im Jahr 2001 Berufsanwärterin in einer Steuerberatungskanzlei in S und wohnhaft in P. Neben dieser beruflichen Tätigkeit betrieb sie an der Universität S gleichzeitig auch das rechtswissenschaftliche Doktoratsstudium. In der Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2001 machte diese diverse Ausgaben als Werbungskosten geltend. Diese Kosten hat das Finanzamt nur zum Teil als beruflich veranlasst anerkannt und am 5. Juli 2002 deshalb einen von der Erklärung abweichenden Einkommensteuerbescheid für 2001 erlassen. In der dagegen erhobenen Berufung rügte die Rechtsmittelwerberin vorerst nur die Nichtanerkennung des für Jänner bis Dezember 2001 für eine Strecke von 40 km bis 60 km mit 20.160,00 S beantragten großen Pendlerpauschales, weil die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel entgegen erstinstanzlicher Anschauung weder möglich noch zumutbar und deshalb nicht das kleine, sondern das große Pendlerpauschale anzusetzen gewesen wäre. Im nach abweisender Berufungsvorentscheidung fortgesetzten Rechtsmittelverfahren wurde dieses Berufungsbegehren ausgedehnt und erstmals beantragt, für das Jahr 2001 auch die geltend gemachte Studiengebühr als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG anzuerkennen. Da die Rechtsmittelwerberin in ihrer ANV-Erklärung 2001 ausdrücklich zwischen Studienbeitrag und ÖH-Beiträgen differenziert, sie nunmehr im Berufungsverfahren aber Anerkennung der "Studiengebühr 2001" als Werbungskosten beantragt hat, geht die Rechtsmittelbehörde in extensiver Auslegung davon aus, dass sich dieses ergänzende Berufungsvorbringen, auf das wegen des nicht geltenden Neuerungsverbotes (§ 280 BAO)

Bedacht zu nehmen ist, sowohl gegen die Aberkennung des Studienbeitrages 2001 iHv. 5.000,00 S als auch gegen die der ÖH-Beiträge für das SS 2001 und das WS 2001/02 von je 187,00 S (gesamt 5.374,00 S) richtet und danach für beide genannten Ausgaben der Werbungskostenabzug unter dem Titel "Aus- bzw. Fortbildungskosten" begehrt wird. Da der Einkommensteuerbescheid 2001 abgesehen davon nur noch wegen des zum Ansatz gekommenen kleinen Pendlerpauschales angefochten ist, ist entscheidungsgegenständlich daher allein der Werbungskostencharakter dieser Studiengebühren und die Frage strittig, ob im Berufungszeitraum bei Fahrten zwischen dem Wohnort P und der Arbeitsstätte in S die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar war (Anspruch auf kleines Pendlerpauschale) oder nicht (großes Pendlerpauschale).

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass **Werbungskosten** Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind. Im Bereich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 iVm. § 25 EStG 1988), wie sie anlassgegenständlich im Jahr 2001 vorlagen, sind nur beruflich veranlasste Ausgaben oder Aufwendungen abzugsfähig. Ob beruflich veranlasste Ausgaben notwendig oder gar zweckmäßig gewesen sind, ist für die Abzugsfähigkeit ohne Belang (Doralt, Kommentar zum EStG Band I, § 16 Tz. 1 ff.). Von beruflicher Veranlassung ist dabei immer dann auszugehen, wenn Ausgaben oder Aufwendungen mit der nichtselbstständigen Tätigkeit objektiv in Zusammenhang stehen, sie subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder sie den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und diese Kosten nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen. Abgesehen vom im § 16 Abs. 1 EStG 1988 allgemein umschriebenen Werbungskostenbegriff sind Werbungskosten jedenfalls auch die im § 16 Abs. 1 Z 1 bis Z 10 EStG 1988 taxativ aufgezählten Ausgaben und Aufwendungen.

Nach **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** in der für das Veranlagungsjahr gültigen Fassung des BudgetbegleitG 2001 (BGBl I 2000/142) sind **Werbungskosten jedenfalls Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**. Im Unterschied zu den betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis Z 3 EStG) sind die genannten Fahrtkosten im außerbetrieblichen Bereich nicht in tatsächlich nachgewiesener Höhe, sondern nur pauschaliert als Werbungskosten absetzbar. Nach Abs. 1 Z 6 lit. a leg.cit. sind diese Kosten bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3 leg.cit.) in Höhe von 4.000,00 S (291,00 €) abgegolten. Beträgt die genannte einfache Fahrtstrecke, die ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind nach lit. b der zitierten Bestimmung

zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag folgende Pauschbeträge als Werbungskosten zu berücksichtigen (**kleines Pendlerpauschale**): Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	5.280,00 S jährlich
40 km bis 60 km	10.560,00 S jährlich
über 60 km	15.840,00 S jährlich

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann sind im Jahr 2001 auf Grund § 124b Z 52 EStG anstelle obiger Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen (**großes Pendlerpauschale**): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	3.600,00 S jährlich
20 km bis 40 km	14.400,00 S jährlich
40 km bis 60 km	24.480,00 S jährlich
über 60 km	34.560,00 S jährlich.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH v. 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Unter diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher zu verstehen und auszulegen. Bei Entfernungen zwischen Wohnort und Arbeitsstätte von mehr als 20 km hat danach, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel grundsätzlich möglich und auch zumutbar ist, das kleine Pendlerpauschale (Entfernungspauschale) zur Anwendung zu kommen. Damit sollen jene Mehraufwendungen abgegolten werden, die Arbeitnehmern auf Grund großer Distanz zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (im Vergleich zu Arbeitnehmern, die weniger als 20 km vom Arbeitsplatz entfernt wohnen) zwangsläufig erwachsen. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges überwiegend nicht möglich oder zumutbar, der Arbeitnehmer also auf die Verwendung eines Kraftfahrzeuges *tatsächlich* angewiesen ist, und der Arbeitsweg außerdem mindestens 2 km beträgt, sollen die

durch Benützung des KfZ verursachten Mehrkosten auch im Anwendungsbereich des EStG 1988 im Wege der Gewährung des großen Pendlerpauschales (Zumutbarkeitspauschale) weiterhin steuerliche Berücksichtigung finden. In zeitlicher Hinsicht müssen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen nach Abs. 1 Z 6 lit. b oder lit. c leg.cit. im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Die Erstbehörde ist berufungsgegenständlich nach Sachverhaltsprüfung zur Überzeugung gelangt, dass der Bw. bei Fahrten zwischen ihrem Wohnort P und der Arbeitsstätte in S die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar und abweichend zur ANV-Erklärung daher bloß Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale gegeben war. Die Bw. wendet im gegebenen Zusammenhang nun sowohl Unmöglich- als auch Unzumutbarkeit ein, da abends nach Dienstschluss auf mehr als der Hälfte der Gesamtstrecke, nämlich von St nach M und weiter nach P, keine Massenbeförderungsmittel mehr verkehrt wären, bei kombinierter Fahrt mit dem Auto und mit Massenbeförderungsmitteln die Anfahrtsstrecke zum öffentlichen Verkehrsmittel (Zug) außerdem mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke betragen hätte, und bei Berücksichtigung der Anfahrtszeit mit dem Auto, der Geh- und Stehzeiten, der Fahrzeiten mit dem Zug und den innerstädtischen Verkehrsmitteln auch die für die anlassgegenständliche Wegstrecke zwischen 40 km und 60 km ihres Erachtens nach noch als zumutbar zu erachtende Gesamtwegzeit von 1,5 Stunden sowohl bei der Hin- als auch bei der Rückfahrt überschritten worden wäre. Für die Annahme einer längeren zumutbaren Wegzeit bis zu 2,5 Stunden bei Wegstrecken zwischen 40 km und 60 km, wie sie in der abweisenden Berufungsvorentscheidung gestützt auf die in den LStR enthaltene Zeitstaffel der zumutbaren Wegzeiten erfolgt wäre, biete das Gesetz laut Berufungsvorbringen keinerlei Anhaltspunkte. Dem Gesetz sei vielmehr eine entfernungsunabhängige einheitliche Zumutbarkeitsgrenze zu unterstellen. Da die LStR für Wegstrecken bis 20 km Wegzeiten von mehr als 1,5 Stunden für unzumutbar hielten, habe diese Zumutbarkeitsgrenze auch für alle 20 km übersteigenden Arbeitswege zu gelten.

Diesen Berufungsausführungen ist insoweit nicht entgegen zu treten, als § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 tatsächlich keinen Aufschluss darüber gibt, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar bzw. unter welchen Voraussetzungen sie unzumutbar ist. Bei den Tatbestandsmerkmalen "zumutbar" (Z 6 lit. b leg.cit.) bzw. "nicht zumutbar" (Z 6 lit. c leg.cit.) handelt es sich daher um unbestimmte auslegungsbedürftige Gesetzesbegriffe. Solche Begriffe implizieren naturgemäß schon deshalb eine gewisse Rechtsunsicherheit, weil es bei ihrer Deutung auf Grund unterschiedlicher Interpretationsansätze zu unterschiedlichen

Auslegungsergebnissen kommen kann. Im Interesse einer einheitlichen Verwaltungsübung hat die Verwaltungspraxis daher in der Vergangenheit ua. zur in Rede stehenden Norm Auslegungsansätze entwickelt, die in der Folge Aufnahme in den LStR fanden. Da es sich bei diesen Richtlinien um bloße Auslegungsbehelfe zum EStG handelt, können aus ihnen, wie die Bw. im Hinblick auf die dort enthaltene entfernungsabhängige Zeitstaffel der zumutbaren Wegzeiten zu Recht moniert, über die einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden. Geht man den vorstehenden Ausführungen folgend von der Rechtsunverbindlichkeit der LStR aus, dann erweist sich das Rechtsmittelvorbringen aber als inkonsistent, weil die Bw. darin gestützt auf die inhaltsgleiche Kommentarmeinung von Doralt in dessen Einkommensteuerkommentar Band I (§ 16 Tz. 107) beim Pendlerpauschale eine *entfernungsunabhängige einheitliche Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden* zur Anwendung gebracht wissen will, sie diese Zumutbarkeitsgrenze aber ebenfalls der in den LStR 1999 unter RZ 255 angeführten Zeitstaffel, wonach die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel dann unzumutbar ist, wenn die Wegzeiten bei einer Strecke unter 20 km mehr als 1,5 Stunden, ab 20 km mehr als 2 Stunden und ab 40 km mehr als 2,5 Stunden beträgt, entnimmt. Zum konkreten Berufungseinwand ist im Ergebnis daher vorerst festzuhalten, dass den in den LStR getroffenen Ausführungen normativer Charakter zwar unbestrittenmaßen nicht zukommt, es der erkennenden Behörde bei Rechtsanwendung im Einzelfall aber dennoch nicht verwehrt ist, bei dazu übereinstimmender Gesetzesauslegung richtlinienkonform zu entscheiden. Was nun die angesprochenen, von der Verwaltungspraxis entwickelten allgemeinen Grundsätze, welche Umstände überhaupt eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel begründen können, anlangt, so sieht die Berufungsbehörde schon mit Rücksicht auf eine einheitliche Spruchpraxis, auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und schließlich darauf, dass diese Grundsätze anhand der sonstigen im § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. c leg.cit. bestimmt normierten Tatbestandsmerkmale, der zu dieser Norm ergangenen amtlichen Erläuterungen in den Stenografischen Protokollen und der allgemeinen Lebenserfahrung erstellt wurden, keinen Anlass, von diesen Grundsätzen anlässlich dieser Entscheidung abzugehen. Die Benützung von Massenbeförderungsmitteln ist danach unzumutbar bei

- tatsächlicher Unmöglichkeit (wenn auf der gesamten oder auf mehr als der halben Fahrtstrecke oder zu Beginn bzw. Ende der Arbeitszeit kein bzw. zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt),
- nachweislich vorliegender dauernder starker Gebehinderung oder

- langer Anfahrtszeit (wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels mit Rücksichtnahme auf die Dauer nicht zumutbar ist).

Zum Unzumutbarkeitsgrund der langen Anfahrtszeit vertritt die Verwaltungspraxis wie erwähnt die Ansicht, dass dieser dann vorliegt, wenn die Gesamtwegzeit bei Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz von weniger als 20 km mehr als 1,5 Stunden, bei Entfernung von 20 km bis 40 km mehr als 2 Stunden und bei Entfernung von über 40 km mehr als 2,5 Stunden ausmacht. Abweichend dazu ist den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 jedoch zu entnehmen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem KfZ. Für den Nahbereich bis 25 km wird in den Gesetzesmaterialien allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines KFZ erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (KfZ und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Aus diesen Erläuternden Bemerkungen ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bei einem Arbeitsweg bis zu 25 km erst dann bejaht wissen will, wenn die Gesamtfahrzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als 1,5 Stunden beträgt. Liegen Wohnung und Arbeitsstätte hingegen mehr als 25 km voneinander entfernt, dann soll die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des KfZ in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem KfZ mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach Intention des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze - jedenfalls was Arbeitswege

außerhalb des Nahbereiches von 25 km betrifft – nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Für den Nahbereich bis 25 km sieht er dagegen eine entfernungsabhängige zeitliche Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden vor. Wenn vorliegend also behauptet wird, dem (Anm. der Rechtsmittelbehörde: unbestimmt gebliebenen) Gesetz sei eine entfernungsunabhängige einheitliche zeitliche Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden zu unterstellen, bei deren Überschreitung generell von Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auszugehen sei, so erweist sich dieser Einwand schon im Hinblick auf den in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers als haltlos, da danach keine einheitliche, sondern eine für Arbeitswege unter bzw. über 25 km differenzierte zeitliche Zumutbarkeitsgrenze vorgesehen ist. Der konkrete Berufungseinwand geht aber auch deshalb ins Leere, weil aus den Gesetzesmaterialien eindeutig abzuleiten ist, dass eine starre Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden entfernungsabhängig nur für den Nahbereich bis 25 km, für Arbeitswege über 25 km dem gegenüber aber eine variable, jeweils am Dreifachen der Fahrzeit mit dem Auto ausgerichtete Zumutbarkeitsgrenze Anwendung finden soll. Eine Auslegung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wie sie die Bw. wünscht, würde somit nicht nur dem Willen des historischen Gesetzgebers widersprechen, sondern wegen der ins Treffen geführten einheitlichen Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden vor allem auch zu dessen rechtspolitischer Zielsetzung, durch Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den Individualverkehr zurückzudrängen und die Benützung von Massenbeförderungsmitteln anzukurbeln, klar im Widerspruch sehen.

In historischer und teleologischer Interpretation der in Rede stehenden Bestimmung geht die Rechtsmittelbehörde daher davon aus, dass bei 25 km überschreitenden Arbeitswegen, wie er auch im Berufungszeitraum unstrittig vorlag, eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer erst dann gegeben ist, wenn die bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgewendete Gesamtwegzeit das Dreifache der Fahrzeit mit dem Kfz übersteigt. Sind die Wegzeiten bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bei der Hin- und Rückfahrt unterschiedlich lang, dann ist für die Frage der (Un-)Zumutbarkeit die längere Wegzeit heranzuziehen. Ist im Einzelfall danach festzustellen, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar (gewesen) ist, so bemisst sich die für das kleine Pendlerpauschale maßgebliche Weg-(Fahrt)strecke nach den Tarifkilometern der in Betracht kommenden Massenbeförderungsmittel zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zu den öffentlichen Verkehrsmitteln. Wird die Benützung von Massenbeförderungsmitteln nach der Sachlage

jedoch als unzumutbar erachtet, so gilt als Wegstrecke jene kürzeste Straßenverbindung, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt. Bei dieser Streckenauswahl ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung auf öffentliche Interessen, und zwar auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs bzw. die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen (VwGH v. 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Unter Weg- bzw. Anfahrtszeit ist im gegebenen Zusammenhang die gesamte Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung zu verstehen. Sie inkludiert also die Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, die Fahrzeit mit dem (den) Massenbeförderungsmittel(n), Wartezeiten (auf Anschlüsse) und bei zu früher Ankunft am Arbeitsort und fixer Dienstzeit gegebenenfalls auch die Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist bei Ermittlung der Wegzeit stets von der Benützung des schnellsten Massenbeförderungsmittels (Schnellzug anstatt Regionalzug, Zug anstatt Bus) auszugehen. Außerdem ist dabei eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen.

Unter Zugrundelegung dieser rechtlichen Erwägungen und des ermittelten Sachverhaltes ist die erkennende Behörde zur Überzeugung gelangt, *dass der Bw. im streitgegenständlichen Jahr die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel weder auf Grund tatsächlicher Unmöglichkeit noch wegen langer Wegzeiten unzumutbar gewesen ist*. Der Einschreiterin ist zwar zuzustimmen, dass ihr Wohnort an das öffentliche Verkehrsnetz nur schlecht angebunden und es im Streitjahr deshalb nicht möglich gewesen ist, die arbeitstägliche Strecke zwischen P und S *durchgehend* und mit im Hinblick auf den Arbeitsbeginn, die tägliche Arbeitszeit und das Arbeitsende auch tauglichen öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Selbst bei Benützung der ersten *durchgehenden* Frühverbindung (Abfahrt Postbus in P um 7:05 Uhr) wäre die Bw. am HBF S nämlich erst um 8:50 Uhr angekommen, ein Dienstbeginn am rund 5 km vom HBF entfernten Arbeitsplatz in der K-Allee nach Benützung eines innerstädtischen Verkehrsmittels und einem Fußmarsch demnach frühestens um ca. 9:30 Uhr möglich gewesen. Angesichts dieses Dienstbeginnes hätte die Bw. aber ihr tägliches Arbeitszeitsoll faktisch nicht erfüllen können, weil die einzige durchgehende Abendverbindung von S nach P (Zug und Bus) in S bereits wieder Planabfahrt um 16:39 Uhr hat. Eine Unmöglich- bzw. Unzumutbarkeit iSd. des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 lag ungeachtet dieser Feststellungen aber trotzdem nicht vor, weil anlassgegenständlich sowohl morgens als auch abends Gelegenheit bestand, mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke P-S bzw. S-P mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Die durchgeführten Erhebungen haben nämlich ergeben, dass vom dem Wohnort P

nächstgelegenen Bahnhof in M (Anfahrtsstrecke mit dem Auto 6 km) morgens in der Zeit zwischen 4:54 Uhr und 6:59 Uhr laufend Züge nach S (45 Tarifkilometer) angeboten werden. Die Fahrzeit beträgt dabei etwa für die Verbindung um 6:59 Uhr 51 Minuten. Nach Ankunft in S um 7:50 Uhr konnte die Bw. mit der innerstädtischen Linie 1 nach rund 20-minütiger Fahrzeit (5 Tarifkilometer) die Haltestelle G und von dort nach einem rund 15-minütigen Fußmarsch die rund 1 km davon entfernte Arbeitsstelle um ca 8:30 Uhr erreichen. Bei entsprechend früherem Dienstbeginn standen wie erwähnt auch frühere Zug- und innerstädtische Busverbindungen zur Verfügung. Ebenso verkehren auf den Strecken Haltestelle G zum HBF S und von dort nach M auch nachmittags und abends (auf der Strecke S nach M letztmalig um 19:39 Uhr) laufend innerstädtische Verkehrsmittel bzw. Züge. Bei kombinierter Benützung von KfZ und den genannten Massenbeförderungsmitteln war der Bw. bei dieser Variante somit sowohl ein rechtzeitiger Dienstbeginn in der Früh als auch ein Nachhausekommen am Abend möglich. Setzt man die dabei zurückgelegte einfache Gesamtwegstrecke von rd. 57 km (Anfahrtsweg mit Auto, Tarifkilometer des Zuges, Tarifkilometer des innerstädtischen Verkehrsmittels, Fußmarsch) mit dem infolge Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zurückgelegten Streckenanteil von 50 km ins Verhältnis, so zeigt sich, dass der weitaus überwiegende Teil der Gesamtwegstrecke mit Massenbeförderungsmitteln befahren werden konnte. Aber auch im von der Berufungsbehörde eruierten Fall, dass die Bw. mit dem Auto nicht zum nächstgelegenen öffentlichen Verkehrsmittel in M, sondern zum Bahnhof in St (Anfahrtsweg 26 km), von dort mit in der Zeit zwischen 5:36 Uhr und 7:27 Uhr mehrmals stündlich verkehrenden Massenbeförderungsmitteln (Zug) weiter nach S (26 Tarifkilometer) und schließlich vom HBF S wie geschildert mit der Linie 1 bis zur Haltestelle G (5 Tarifkilometer) gefahren und dann zu Fuß zum 1 km entfernten Arbeitsplatz gegangen wäre, war ein rechtzeitiger Dienstbeginn jedenfalls möglich. Bei dieser Fahrtvariante bestanden auch nachmittags bis abends um 19:15 Uhr stündlich zwischen drei und vier Zugsverbindungen von S retour nach St. Setzt man diesfalls die zurückgelegte Gesamtwegstrecke von 58 km zu der dabei mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Strecke von 31 km in Relation, so überwiegt auch bei dieser Variante der mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegbar gewesene Streckenanteil. Angesichts dieser Feststellungen kann daher von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel infolge tatsächlicher Unmöglichkeit keine Rede sein. Auch wenn für die soeben getroffene Feststellung unbeachtlich, sei an dieser Stelle angemerkt, dass die dargestellte zweite Fahrtvariante im Vergleich zur ersten, im Rechtsmittelschriftsatz angeführten Fahrtroute zweifellos als bessere Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel

anzusehen ist. Wenngleich bei der zweiten Variante der Anfahrtsweg mit dem Auto bis zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels zugegebenermaßen länger ist, ist diese insgesamt betrachtet aber deshalb als günstiger zu erachten, weil auf der Strecke St - S vergleichsweise zur Strecke M - S nachweislich häufiger Züge verkehren, diesfalls ein Umsteigen, wie auf der Strecke M – S in St erforderlich, entbehrlich und zwangsläufig damit Zeitersparnis verbunden ist.

Zur berufungsgegenständlich außerdem behaupteten Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen langer Anfahrtszeit ist Folgendes auszuführen: Laut Internet-Routenplaner beträgt die kürzeste einfache Fahrtstrecke mit dem Auto von P zur Arbeitsstätte in S 43 km und führt über A nach Pe weiter nach Se und O und über E nach B bis SM und von dort über die MBstr. und die LHstr. in die K-Allee. Die Fahrzeit beträgt dabei durchschnittlich 1,03 Stunden. Die schnellste Straßenroute von P zur Arbeitsstätte führt über St.G nach Ob und weiter nach L und von dort über die MBstr. und die Gstr. in die K-Allee, bemisst sich mit 49 km und bedarf einer durchschnittlichen Fahrzeit von 1,01 Stunden. Folgt man den Ausführungen in den Stenografischen Protokollen zum § 16 EStG 1988, so liegt die frühere Arbeitsstätte der Bw., egal ob dabei von der kürzesten (43 km) oder schnellsten Straßenroute (49 km) ausgegangen wird, jedenfalls *außerhalb* des Nahbereiches des Wohnortes P. In Anlehnung an die Erläuternden Bemerkungen ist bei solcher Sachlage für die Beurteilung der (Un-)Zumutbarkeit der Anfahrtszeit die festgestellte Fahrtzeit mit dem Auto jener Gesamtwegzeit gegenüber zu stellen, die im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu veranschlagen ist. Beträgt die Wegzeit bei (teilweiser) Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als das Dreifache der Fahrzeit mit dem Auto, dann ist von Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer auszugehen. Im Anlassfall wurde für die einfache Strecke von P nach S, K-Allee, eine Fahrzeit mit dem Auto von 1,03 Std. (kürzeste Route) bzw. 1,01 Std. (schnellste Route) ermittelt. Unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen kann eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit mithin berufungsgegenständlich nur dann bejaht werden, wenn sich bei (teilweiser) Benützung von Massenbeförderungsmitteln eine Gesamtwegzeit von mehr als 3 Stunden ergäbe. Bei der ersten Fahrtvariante mit dem Auto von P zum Bahnhof M (15 min), dem Zug von M nach S (günstigste Verbindung 51 min), der Linie 1 vom HBF S zur Haltestelle G (20 min) und zu Fuß in die K-Allee (15 min) beträgt die Gesamtwegzeit für die einfache Strecke unter weiterer Einrechnung von geringfügigen Stehzeiten (8 min) wie von der Bw. vorgebracht rund 109 Minuten. Von unterschiedlichen Wegzeiten für die Hin- und Retourfahrt wie im Berufungsschriftsatz dargestellt ist dabei nicht auszugehen, weil die Benützung der

zeitsparenden innerstädtischen Linie 1 zwischen HBF und Haltestelle G nicht nur wie vorgebracht am Abend, sondern auch am Morgen möglich gewesen ist. Geht man von der zweiten Fahrtvariante aus, so bemisst sich die Gesamtwegzeit unter Berücksichtigung einer Anfahrtszeit mit dem Auto von P zum Bahnhof St von 34 min, einer durchschnittlichen Fahrtzeit mit dem Zug von St nach S von 30 min, einer Fahrzeit mit der innerstädtischen Linie 1 vom HBF zur Haltestelle G von 20 min, einer Gehzeit bis zur Arbeitsstätte von 15 min und einer Einrechnung von geringfügigen Stehzeiten (8 min) mit rund 107 Minuten. Da die Gesamtwegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, egal ob die erstgenannte oder die zweigenannte Fahrtvariante gewählt wird, für die einfache Strecke rund 1,50 Stunden ausmacht, die nach teleologischer und historischer Auslegung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 berufungsgegenständlich aber als maßgeblich zu erachtende Zumutbarkeitsgrenze bei 3 Stunden (dreifache Fahrzeit des KfZ) liegt, kann angesichts solcher Sachlage von einem auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten Tatbestand "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen Pendlerpauschales" aber voraussetzt, keinesfalls ausgegangen werden. Dies selbst dann nicht, wenn der Verwaltungsübung folgend von einer für Wegstrecken über 40 km anzuwendenden Zumutbarkeitsgrenze von 2,5 Stunden ausgegangen würde, weil die ermittelte Wegzeit auch hinter dieser zeitlichen Zumutbarkeitsgrenze bei weitem zurückbleibt. Hinsichtlich der Gründe, weshalb die von der Bw. begehrte Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden gegenständlich keine Anwendung finden konnte, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen verwiesen. Wenn der Rechtsmittelwerberin in Ansehung der geschilderten Sach- und Rechtslage aber die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Berufungszeitraum möglich und auch zumutbar war, dann bleibt für die Gewährung des von ihr mit 20.160,00 S (wegen § 124b Z 52 EStG im übrigen niedriger als dem für 2001 für Wegstrecken von 40 km bis 60 km tatsächlich entsprechenden Pauschbetrag von 24.480,00 S) beantragten großen Pendlerpauschales diesfalls kein Raum. Der vorliegenden Berufung war daher zu diesem Streitpunkt aus obigen Entscheidungsgründen kein Erfolg beschieden, und das diesbezügliche Rechtsmittelbegehren deshalb spruchgemäß abzuweisen. Allerdings steht der Rechtsmittelwerberin, wie schon im angefochtenen Bescheid berücksichtigt, für den Berufungszeitraum 2001 ganzjährig das kleine Pendlerpauschale zu. Da sich die einfache Wegstrecke bei Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zum Massenbeförderungsmittel bemisst, und berufungsgegenständlich eine einfache Wegstrecke von ca. 57 km zu ermitteln war, hat das Finanzamt für das Jahr 2001 somit zu Recht das Entfernungspauschale für eine Fahrstrecke von 40 km bis 60 km iHv. 10.560,00 S

einkunftsmindernd in Abzug gebracht und den angefochtenen Bescheid dadurch somit nicht wie behauptet mit Rechtswidrigkeit belegt.

Zum letztendlich noch strittigen Berufungspunkt der Abzugsfähigkeit der Studiengebühren 2001 (gesamt 5.374,00 S) als Werbungskosten ist abschließend Folgendes zu sagen: Die Bw. hat den Werbungskostenabzug für diese Ausgaben sinngemäß damit begründet, dass sie während ihrer Tätigkeit als Wirtschaftstreuhandberufsanwärterin zum Zweck der beruflichen Fortbildung an der Universität ein Europarechtsseminar belegt hätte, der Erhalt eines entsprechenden Seminarscheines jedoch nur bei Entrichtung der Studiengebühr (gemeint offensichtlich Studien- und ÖH-Beitrag) möglich gewesen wäre. Da diese Bildungsmaßnahme mit der im Berufungszeitraum ausgeübten beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang gestanden und der Erweiterung der berufsspezifischen Kenntnisse und Fähigkeit gedient hätte, stellten die dabei angefallenen Studiengebühren abzugsfähige Fortbildungsaufwendungen dar. Das Finanzamt ist dieser Rechtsansicht durch Qualifizierung dieser Aufwendungen als Ausbildungskosten nicht gefolgt und hat deshalb mit nunmehr angefochtenem Bescheid einen Werbungskostenabzug für die geltend gemachten Studiengebühren versagt. Im Zuge des Berufungsverfahrens hat sich auf Grund durchgeföhrter Erhebungen ergeben, dass die Bw. vom Herbst 1997 bis Sommer 2002, mithin also auch im Berufungszeitraum, an der Universität S als rechtswissenschaftliche Doktoratsstudentin immatrikuliert war und sie dieses Studium auch tatsächlich betrieben hat. Durch die vorliegenden Ermittlungsergebnisse ist gesichert, dass die Bw. das Seminar "Europarecht" im Wintersemester 2001/02 nicht als isolierte universitäre Lehrveranstaltung, sondern *im Rahmen ihres Doktoratsstudiums* belegt und auch durch Prüfung abgeschlossen hat. Die EDV-Daten der Studienabteilung der Universität S lassen im gegebenen Zusammenhang keinen Zweifel, dass dieses Europarechtsseminar von der Bw. als eines von insgesamt 6 für den Doktoratsabschluss laut Studienplan verpflichtend vorgeschriebenen Seminaren ausgewählt wurde. Durch den Besuch und erfolgreichen Abschluss dieses Seminares hat die Bw. somit unzweifelhaft eine Voraussetzung für das von ihr angestrebte rechtswissenschaftliche Doktorat geschaffen.

Nach der bis einschließlich 1999 gültigen Rechtslage waren Aufwendungen im Zusammenhang mit Bildungsmaßnahmen von unselbstständig beschäftigten Steuerpflichtigen nur insoweit als Werbungskosten absetzbar, als es sich dabei nicht um Aus-, sondern um Fortbildungskosten gehandelt hat (SWK 2002, S 410). Zum Werbungskostenabzug zugelassen waren demnach nur Aufwendungen, die der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten in dem vom Steuerpflichtigen konkret bereits ausgeübten Beruf dienten (VwGH v. 30.1.1990, 89/14/0227, v. 29.11.1994, 90/14/0215, v. 22.11.1995, 95/15/0161), nicht jedoch Aufwendungen zur

Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung erst ermöglichen (Ausbildungskosten). Auf Grund dieser Rechtslage waren insbesondere auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Erststudium, zu dem auch ein nach dem Magister- oder Diplomstudium betriebenes Doktoratsstudium zu zählen ist, als Ausbildungskosten nicht absetzbar (VwGH v. 3.6.1987, 86/13/0184; v. 30.1.1990, 89/14/0171, v. 27.7.1999, 94/14/0130; SWK 2002, S 410), Kosten im Zusammenhang mit einem Zweitstudium hingegen als Fortbildungsaufwand dann abzugsfähig, wenn zwischen der auf Grund des Erststudiums konkret ausgeübten beruflichen Tätigkeit und dem Zweitstudium eine enge Verflechtung bestand (VwGH v. 7.4.1981, 2763/80).

Mit dem SteuerreformG 2000 (BGBl I 1999/106) hat die Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen grundsätzlich eine Erweiterung erfahren, als mit der in § 16 Abs. 1 EStG 1988 eingefügten Z 10 bestimmt wurde, dass Werbungskosten auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sind. Ab dem Lohnzahlungszeitraum 2000 sind daher sowohl Aufwendungen aus Anlass von Aus- als auch von Fortbildungsmaßnahmen abzugsfähig, wenn sie mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit im Zusammenhang stehen. Im Vergleich zur vorangegangenen Rechtslage erfolgte damit eine Erweiterung in zwei Richtungen: Einerseits sind nicht nur Aufwendungen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche im Zusammenhang mit einem artverwandten Beruf abzugsfähig. Andererseits erfolgte eine Erweiterung dahingehend, dass auch Ausbildungsmaßnahmen absetzbar sind, wenn sie im Zusammenhang mit dem vom Steuerpflichtigen bisher konkret ausgeübten Beruf oder einem artverwandten Beruf stehen (Doralt, Kommentar zum EStG, Band I, 4. Auflage, § 16 Tz. 203/1 bis 203/4; ÖStZ 1999, 671).

Diese Erweiterung der Abzugsfähigkeit von Kosten für Bildungsmaßnahmen erfuhr mit selbem StRefG 2000 gemessen am Grundtatbestand aber insofern eine (auch für den vorliegenden Berufungsfall) wesentliche Einschränkung, als in **§ 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG** ausdrücklich normiert wird, dass **Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium keine Werbungskosten** darstellen. Damit hat der Gesetzgeber klargestellt, dass ungeachtet der im Abs. 1 Z 10 erster Satz leg.cit. getroffenen Regelung ua. Aufwendungen aus Anlass eines ordentlichen Universitätsstudiums keinesfalls abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten sind. Dies also auch dann nicht, wenn für sie ein Zusammenhang mit der konkret ausgeübten oder einer dazu verwandten Tätigkeit

nachweislich gegeben ist, oder wenn die durch das Universitätsstudium gewonnenen Kenntnisse und Fähigkeiten eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen (ÖStZ 1999, 671). Wegen dieses ausdrücklichen Ausschlusses der Abzugsfähigkeit von mit einem *ordentlichen* Universitätsstudium im Zusammenhang stehenden Ausgaben sind ab dem Jahr 2000 daher weder Kosten eines Erst- noch eines Zweitstudiums steuerlich absetzbar, wenn es sich dabei um *ordentliche* Studien im Sinne des Universitäts-Studiengesetzes handelt (Doralt, Kommentar zum EStG, Band I, 4. Auflage, § 16 Tz. 203/5; SWK 2002, S 410). Nach Maßgabe des § 4 Z 2 UniStG, der die ordentlichen Studien taxativ aufzählt, sind von der Regelung des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG somit Ausgaben im Zusammenhang mit einem Bakkalaureats-, Magister-, Diplom- und Doktoratsstudium, nicht hingegen Aufwendungen im Zusammenhang mit einem (postgradualen) Universitätslehrgang oder dem Besuch einzelner Lehrveranstaltungen betroffen, weil es sich bei diesen Bildungsmaßnahmen dem § 4 Z 16 UniStG zufolge um *außerordentliche* Studien handelt. Ebenso wenig sind wegen Nichtaufzählung im § 4 Z 2 UniStG vom Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG 1988 auch Aufwendungen aus Anlass von Fachhochschulstudien umfasst. Aufwendungen aus Anlass der letztgenannten Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten daher anzuerkennen, wenn sie im Zusammenhang mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen (SWK 2002, S 410; Erläuternde Bemerkungen ErlRV 1766 BlgNR XX. GP zu § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988). Diese Differenzierung des Gesetzgebers zwischen genereller Nichtabzugsfähigkeit von Kosten eines ordentlichen Universitätsstudiums einerseits und Abzugsfähigkeit von Kosten eines außerordentlichen bzw. eines Fachhochschulstudiums bei beruflichem Zusammenhang andererseits hat im Schrifttum in der Vergangenheit heftige Kritik ausgelöst und zu verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz und das Sachlichkeitsgebot geführt (so etwa Zorn in Hofstätter-Reichel, EStG, 29. Lfg., § 4 Abs. 4 Z 7 Rn 3; Doralt, EStG, 4. Aflge., § 16 Tz. 203/5, Temm in SWK 2000, S 691; Kofler in SWK 2002, S 410; Grünberger im AnwBI 2000, 187). Diese Bedenken wurden zuletzt auch durch das Urteil des BFH vom 17. Dezember 2002, VI R 137/01 bestärkt, mit dem im gegebenen Zusammenhang Differenzierungen nach akademischen und nichtakademischen Bildungsmaßnahmen als unzutreffend erachtet und Aufwendungen der berufstätigen Klägerin für ein Erststudium zum Werbungskostenabzug zugelassen wurden (SWK 2003, S 314).

Mit dem kürzlich beschlossenen BudgetbegleitG 2003 v. 11. Juni 2003 (BGBI I 71/2003) und dem damit im EStG eingefügten § 124b Z 77, 78 EStG wurde im Hinblick auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG nunmehr insofern eine Entschärfung vorgenommen, als für Veranlagungs- und

Lohnzahlungszeiträume ab 2004 bei Aktiven im Rahmen einer aktiven beruflichen Tätigkeit oder als Umschulungsmaßnahme Studiengebühren für ein ordentliches Universitätsstudium (also auch der durch das Hochschul-TaxenG 1972 idF BGBI I 2001/13 neu eingeführte Studienbeitrag von 363,36 € je Semester) als Werbungskosten nach der in Rede stehenden Bestimmung abzugsfähig sein werden (SWK 17/18/2003 T 127; SWK 2003, S 455). Indem diese Bestimmung aber erst mit Beginn des Jahres 2004 in Kraft tritt, ist entscheidungsgegenständlich somit allein die im Berufungszeitraum 2001 in Geltung gestandene Rechtslage des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF. des StRefG 2000 maßgeblich, nach der der Werbungskostenabzug für im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium erwachsene Aufwendungen ausdrücklich uneingeschränkt ausgeschlossen ist.

Da die zu Grunde liegenden Erhebungsergebnisse keinen Zweifel lassen, dass die von der Bw. für 2001 geltend gemachten Studiengebühren (Studienbeitrag nach dem novellierten Hochschul-TaxenG 1972 iHv. 5.000,00 S und ÖH-Beiträge nach dem HochschülerschaftsG 1998 für SS 2001 bzw. WS 2001/02 v. je 187,00 S) aus Anlass ihres damals betriebenen rechtswissenschaftlichen Doktoratsstudiums (ordentliches Studium gem. § 4 Z 2 UniStG) und nicht, wie anhand des restiktiven Berufungsvorbringens geschlossen werden könnte, auf Grund des Besuches einer einzelnen Lehrveranstaltung oder eines Universitätslehrganges über "Europarecht" (also aus Anlass außerordentlicher Studien) angefallen sind, weil die Bw. das Seminar "Europarecht" erwiesenermaßen nämlich zur Erlangung eines für den Doktoratsabschluss notwendigen Pflichtscheines belegt hat, ist der Tatbestand nach § 16 Abs. 1 Z 10 letzter Satz EStG auf Grund geschilderter Sachverhaltslage somit verwirklicht. Ein Werbungskostenabzug für die im Gesamtbetrag von 5.374,00 S geltend gemachten Studiengebühren ist deshalb unzulässig (Entscheidung UFS RV/0788-S/02; FJ 2002, 225). Angesichts der vorliegenden Sach- und Rechtslage und der oben getroffenen Feststellungen erübrigt sich an dieser Stelle auch die Überprüfung, ob das für die geltend gemachten Studiengebühren laut Berufungsvorbringen Anlass gebende Europarechtseminar mit der von der Bw. damals ausgeübten Berufsanwältertätigkeit oder einer damit verwandten Tätigkeit allenfalls im Zusammenhang gestanden ist, bzw. ob die dabei gewonnenen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die seinerzeitige Berufsausübung darstellten, da im Berufungsfall wegen des erwiesenen Zusammenhangs zwischen Doktoratsstudium bzw. Europarechtseminar einerseits und geltend gemachten Studiengebühren andererseits ein Werbungskostenabzug für diese Studiengebühren selbst dann ausgeschlossen ist, wenn die vorstehenden Überprüfungen positive Ergebnisse brächten.

Da die Berufungsbehörde den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2001 allein auf seine Rechtmäßigkeit im Hinblick auf die im Berufungszeitraum in Geltung gestandene Rechtslage, nicht aber die Verfassungsmäßigkeit des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG zu prüfen hatte, diese Gesetzmäßigkeitsprüfung aber eine Rechtswidrigkeit hinsichtlich der erstinstanzlich aberkannten Studiengebühren nicht ergeben hat, weil diese Gebühren als im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium erwachsene Aufwendungen vom Werbungskostenabzug gesetzlich ausdrücklich ausgeschlossen sind, war der bekämpfte Bescheid daher auch zu diesem Berufungspunkt inhaltlich zu bestätigen. Die dagegen erhobene Berufung war deshalb aus den angeführten Gründen spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Linz, 11. November 2003