

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 19. Mai 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 22. April 2016 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 31. Mai 2016 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) wohnt mit ihren beiden im Jahr 2004 geborenen Kindern in **PLZW Wohngemeinde, Adresse** (Wohnort).

In der mit FinanzOnline am **17. August 2014** beim Finanzamt eingebrachten **Einkommensteuererklärung** (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr **2014** machte die Bf Kosten für Wohnraumschaffung von 72,22 € als Sonderausgaben, sowie außergewöhnliche Belastungen auf Grund von Krankheitskosten von 93,75 € sowie Ausgaben für Kinderbetreuung (ohne Kosten für auswärtige Berufsausbildung) in Höhe von insgesamt 2.942,00 € (1.311,40 für das eine und 1.630,60 für das andere Kind) und Kostentragung für Berufsausbildung im Ausmaß von 100% für beide Kinder im Ausbildungsort **PLZA Studienort** geltend.

Mit **Schreiben** vom **14. Jänner 2016** forderte das **Finanzamt** die Bf über FinanzOnline auf, bis 25. Februar 2016 die beantragten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Aufstellung, wie sich die einzelnen Positionen zusammensetzen) und Belege nachzuweisen und diesbezügliche Förderungen und Kostenersätze anzuführen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2014** vom **22. April 2016** führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung mit folgender Begründung lediglich unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben von 60,00 € und nicht den Selbstbehalt

übersteigender Krankheitskosten von 93,75 € als außergewöhnliche Belastungen durch und setzte für das festgestellte Einkommen von 18.542,51 € die Einkommensteuer mit 2.506,62 € fest, woraus sich nach Abzug anrechenbarer Lohnsteuer in selber Höhe eine Abgabengutschrift von 0,00 € ergab:

Die von der Bf geltend gemachten Aufwendungen seien unter Wahrung des Parteiengehörs hinterfragt worden. Da die benötigten Unterlagen trotzdem nicht beigebracht worden seien, könnten in freier Beweiswürdigung die geltend gemachten Aufwendungen nur in nachgewiesener bzw. glaubhaft machter Höhe berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, könnten nicht berücksichtigt werden, weil sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.758,65 € nicht überstiegen.

Mit am 23. Mai 2016 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz vom 19. Mai 2016** erhob die Bf sinngemäß **Beschwerde** gegen den Bescheid betreffend die **Arbeitnehmerveranlagung 2014** und beantragte die Anerkennung der geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und außergewöhnlichen Belastungen für Kinderbetreuung unter Anschluss folgender Unterlagen:

2 Zahlungsbelege mit dem handschriftlichen Vermerk "Sanierung Haus"
Zahlung von 65,73 € am 27. September 2014 für " SW WohlfühlWeis" 59,95 €, Klebeband 2,79 € und Abfallsack 150 l 2,99 € und Zahlung von 72,22 € ebenfalls am 27. September 2014

Aufstellung der Kosten der Kinderbetreuung 2014 für beide Kinder in Höhe von 1.311,40 (Kind 1) und 1.630,60 € (Kind 2).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 31. Mai 2016** berücksichtigte das Finanzamt sinngemäß im Wesentlichen mit folgender Begründung in Abweichung vom Erstbescheid Kinderbetreuungskosten von insgesamt 2.902,80 €, wodurch sich das Einkommen auf 15.639,71 € (bisher 18.542,51€) und die Einkommensteuer auf 1.447,09 € (bisher 2.506,62 €) verminderte und nach Anrechnung der unveränderten Lohnsteuer von 2.506,60 € eine Abgabengutschrift von 1.060,00 € (bisher 0,00 €) ergab:

Eine auswärtige Schulausbildung liege nur vor, wenn die Ausbildungsstätte vom Wohnort mehr als 80 km entfernt liegt und eine tägliche Hin- und Rückfahrt innerhalb einer Stunde nicht möglich ist.

Bloße Instandhaltungen (Reparaturaufwendungen) zählten nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, könnten nicht berücksichtigt werden, weil sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.526,42 € nicht überstiegen.

Mit **Schriftsatz vom 6. Juni 2016** stellte die Bf einen **Vorlageantrag** ("Einspruch") und beantragte mit folgender Begründung die Berücksichtigung der auswärtigen Berufsausbildung ihrer beiden Kinder als außergewöhnliche Belastung.

Die beiden Kinder besuchten das Gymnasium der Bezeichnung in **PLZA Studienort** und müssten täglich die Wegstrecke vom Wohnort (Buseinstiegsstelle **Wohngemeinde/Nachbargemeinde Abw. Str. bis Studienort Endstation** zurücklegen.

In der Beilage werden Pläne der öffentlichen Verkehrsmittel übermittelt, aus denen hervorgehe, dass die Kinder eine reine Fahrzeit pro Strecke (je Hin- und Rückfahrt) von über einer Stunde benötigen. Die reine Fahrzeit betrage mittags 65 Minuten und abends 71 Minuten.

Im auch der Bf übermittelten **Vorlagebericht vom 13. September 2016** nannte das Finanzamt als Beweismittel, insbesondere die Fahrplanauskunft der ÖBB über Hin- und Rückfahrt vom 7. September 2016 und gab sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

Da die Gemeinde **Wohngemeinde bei Nachbargemeinde** in § 4 ESt-VO (Studienorte) und § 26 Abs. 3 StudFG 1992 nicht ausdrücklich angeführt sei, gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort (hier ca. 32 km) gemäß § 2 Abs. 1 ESt-VO (Berufsausbildung-Kinder) dann nicht als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. umgekehrt mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt (vgl. LStR 2002, Rz 881).

Dabei sei auf die örtlichen Verkehrsverbindungen nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen seien daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten in der Heimatort-Gemeinde (**Wohngemeinde**) oder in der Studienort-Gemeinde (**Studienort**). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb der Heimat- oder Studienort-Gemeinde seien hingegen zu berücksichtigen (vgl. LStR 2002, Rz 883).

Laut Fahrplanauskunft der ÖBB vom 7. September 2016 betrage sowohl die Hin- als auch die Rückfahrt vom Wohnort (Gemeinde **Wohngemeinde**) zum Ausbildungsort (**Studienort**) nicht mehr als je eine Stunde (Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten in der Studienort-Gemeinde **Studienort** nicht miteingerechnet und Umsteigevorgänge außerhalb der Heimat- bzw. Studienort-Gemeinde berücksichtigt).

Mit **Schreiben vom 16. September 2016** übermittelte das **erkennende Gericht** der Bf eine Kopie der genannten Fahrplanauskunft der ÖBB und forderte die Bf zur Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 13. September 2016 auf.

Mit **Schriftsatz vom 10. Oktober 2016** übermittelte die oben genannte steuerliche Vertreterin der Bf einen Ausdruck des Pendlerrechners und gab folgende Stellungnahme ab:

Die beiden Kinder der Bf besuchten seit 8. September 2014 das genannte Privatgymnasium in **PLZA Studienort, AdrA**.

Im § 34 Abs. 6 TS 2 EStG 1988 iVm Abs. 6 leg. cit. werde angeführt, dass Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung gelten, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

In den Lohnsteuerrichtlinien bzw. in der Verordnung des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes werde der Terminus "Einzugsbereich" dahingehend ausgelegt, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80km zum Wohnort dann als zumutbar gelten, wenn die Gemeinde in der Verordnung gem. § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305/1993, als im Einzugsbereich gelegen angeführt sind. Die Familie der Bf wohne in einer Gemeinde, die im Falle der Ausbildungsstätte **Studienort** als Studienort nicht in der genannten Verordnung angeführt wird.

Somit sei gem. RZ 881 LStR iVm § 2 Abs. 2 VO des BMF zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes subsidiär zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. umgekehrt mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt.

Laut Pendlerrechner (Formular für den Studienort beiliegend) sei beim Studienort die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder **zumutbar**.

Gem. § 2 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm Z 2 lit. a Pendlerverordnung sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels **unzumutbar**, wenn kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht (Z 1 lit. a leg. cit.) bzw. wenn die Dauer 60 Minuten übersteigt (Z 2 lit. a leg. cit.). Da die Berechnung des Pendlerrechners eindeutig ergebe, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei, könne nur schlussgefolgert werden, dass – sofern überhaupt ein Verkehrsmittel zur Verfügung stehen würde – jedenfalls 60 Minuten überschritten werden.

Somit gelte der Wohnort als nicht im Einzugsgebiet gelegen. Daher seien Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzuerkennen.

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 14. Oktober 2016 gab das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **19. Oktober 2016** sinngemäß folgende Gegenäußerung zum Schriftsatz der Vertreterin der Bf vom 10. Oktober 2016 ab:

Die Wohngemeinde der Familie der Bf sei unbestritten in § 4 ESt-VO (Studienorte) und § 26 Abs. 3 StudFG 1992 nicht ausdrücklich angeführt. Jedoch gelten Ausbildungsstätten gemäß **LStR 2002, Rz 881 iVm § 2 Abs. 1 ESt-VO** (Berufsausbildung –Kinder) innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort (hier ca. 32 km) dann nicht als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wie ausführlich in der Stellungnahme im Vorlagebericht dargelegt, betrage die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort nicht mehr als je eine Stunde.

Zur Anwendung des Pendlerrechners sei anzumerken, dass die Ergebnisse des Pendlerrechners jedenfalls unterschiedlich zu den Ergebnissen von anderen auf der Verkehrsauskunft Österreich basierenden Auskunftsservices seien. Dies stelle keinen

Fehler dar, sondern sei der Abbildung der gesetzlichen Grundlage im **Pendlerrechner** geschuldet.

Aus diesem Grund stelle die Auskunft des Pendlerrechners auch **keine "Fahrtempfehlung"** dar, sondern diene **ausschließlich der Berechnung und zum Nachweis des Pendlerpauschales und des Pendlereuros**. Im gegenständlichen Fall sei daher der Pendlerrechner nicht anwendbar.

Das Finanzamt habe versehentlich die Abweisung der Beschwerde beantragt. Inhaltlich solle aber die Beschwerdevorentscheidung aufrecht bleiben. Es werde also (nur) die Abweisung des im Vorlageantrag gestellten Begehrens beantragt.

Mit am 31. Oktober 2016 durch Hinterlegung zugestelltem **Schreiben vom 25.**

Oktober 2016 forderte das **erkennende Gericht** die Bf zur Stellungnahme zur in Kopie angeschlossenen Gegenäußerung des Finanzamtes vom 19. Oktober 2016 auf.

Dieser Aufforderung wurde seitens der Bf ohne Angabe von Gründen weder innerhalb der gesetzten Frist von einem Monat ab Zustellung noch bis dato entsprochen.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Bf wohnt mit ihren beiden im Jahr **2004** geborenen Kindern in der Gemeinde **PLZW Wohngemeinde, Adresse**. Die beiden Kinder der Bf besuchten ab September 2014 das vom Wohnort 34 km entfernte **Privatgymnasium in PLZA Studienort, AdrA**.

Das günstigste öffentliche Verkehrsmittel vom Wohnort **Wohngemeinde** zum Studienort **Studienort** und vom Studienort zum Wohnort beträgt jeweils nicht mehr als eine Stunde.

Für Betreuungskosten ihrer beider Kinder durch Tennisschule, Landesmusikschule, Tagesheim und Studienkolleg hat die Bf 2014 insgesamt 2.902,80 € bezahlt.

Beweiswürdigung

Die unbestrittene Wohnadresse der Familie der Bf, an die auch die Zustellung erfolgt, findet Deckung im Kopf ihrer Schriftsätze und der Angabe in der Steuererklärung.

Letzteres gilt auch für Wohnort und Geburtsjahr der beiden Kinder der Bf. Geburtsjahr, Wohnort und der Besuch des Gymnasiums vom 8. September 2014 bis 10. Juli 2015 wurden von der Schulleitung am 8. Juli 2015 bestätigt. Die Entfernung zwischen Wohnung der Familie der Bf und Schulstandort ist durch den von der Bf vorgelegten Ausdruck des Pendlerrechners belegt.

Dass zwischen dem Wohnort der Familie der Bf in der Gemeinde **Wohngemeinde** und dem Studienort **Studienort** und umgekehrt eine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln besteht, die nicht mehr als eine Stunde Fahrzeit in der jeweiligen Richtung

erfordert, hat das Finanzamt mit dem Ausdruck entsprechender Busverbindungen vom 7. September 2016, die das erkennende Gericht der Bf mit Schreiben vom 16. September 2016 in Kopie zur Kenntnis gebracht hat, belegt.

Demnach kommt man bei Abfahrt um 06:30 Uhr von **Wohngemeinde/Nachbargemeinde Abzw Str.** mit dem Bus **A** und Umsteigen in den Bus **B** und dann in den Bus **C** um 07:30 Uhr in **Studienort Hbf (Station)** an.

Eine Rückfahrt ist bei Abfahrt um 15:45 Uhr mit Bus **D** und Umsteigen auf Bus **A** mit Ankunft um 16:45; weiters mit Abfahrt mit Bus **B** und Umsteigen auf Linie **A** bei Abfahrt um 16:25 Uhr mit Ankunft um 17:18 Uhr sowie bei Abfahrt um 17:25 Uhr mit Ankunft um 18:19 Uhr möglich.

Seitens der Bf wurde die Richtigkeit dieser Verbindungen gar nicht bestritten, jedoch im Schriftsatz vom 10. Oktober 2016 entgegnet, nach dem von ihr vorgelegten Ausdruck des Ergebnisses des Pendlerrechners zwischen Wohnadresse und Schuladresse betreffend den 7. (Arbeitsbeginn 07:45 Uhr) und 10. (Arbeitsende 16:00 Uhr) Oktober 2016 sei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar.

Die Auswertungen beider Parteien des Verfahrens betreffen das Jahr 2016.

Die Verfahrensparteien gehen offensichtlich davon aus, dass sich die Verhältnisse 2016 gegenüber dem streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum 2014 nicht wesentlich geändert haben. Diese Annahme erweist sich auf Grund der vom erkennenden Gericht vorgenommenen Auswertungen der Fahrplanauskunft der ÖBB für Dienstag, den 9. September 2014, die diesem Erkenntnis als Beilagen angeschlossen sind, als zutreffend:

Demnach kam man bei Abfahrt um **06:30 Uhr** von **Wohngemeinde/Nachbargemeinde Abzw Str.** mit dem Bus **A** und Umsteigen in den Bus **B** um **07:27 Uhr** in **Studienort Hbf (Station)** an. Bei Abfahrt um **06:19 Uhr** mit dem Bus **A** und Umsteigen in den Bus **D** kam man bereits um **07:11 Uhr** im Schulort an.

Eine Rückfahrt war bei Abfahrt um **15:45 Uhr** mit Bus **D** und Umsteigen auf Bus **A** mit Ankunft um **16:45**; weiters bei Abfahrt mit Bus **B** um **17:25 Uhr** und Umsteigen auf Linie **A** mit Ankunft um **18:19 Uhr**; sowie bei Abfahrt mit Bus **D** um **17:45 Uhr** und Umsteigen auf Bus **A** mit Ankunft um **18:45 Uhr** möglich.

Die Fahrzeiten all dieser Verbindungen betragen nicht mehr als eine Stunde.

Die Aufwendungen für Kinderbetreuung hat die Bf durch Vorlage der Aufstellung als Anhang zur Beschwerde glaubhaft gemacht. Dem Abzug der Schülerfreifahrt von je 19,60 € pro Kind in der Beschwerdevorentscheidung ist die Bf weder im Vorlageantrag noch im anschließenden Verfahren vor dem erkennenden Gericht entgegen getreten. Die schlüssig dargelegten Aufwendungen für Kinderbetreuung sind demnach in der in der Beschwerdevorentscheidung berücksichtigten Höhe unbestritten.

Rechtslage

Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ist in § 34 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der am 15. Dezember 2012 in Kraft getretenen Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 (**EStG 1988**), wie folgt geregelt:

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. *Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
2. *Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
3. *Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

1. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht*

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltens die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltens abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im

gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. *Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.*
3. *(Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 111/2010)*
4. *Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*
5. *(Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.*

(8) 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.

(9) Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. *Die Betreuung betrifft*
 - *ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder*
 - *ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2.*
2. *Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
3. *Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltzugehörige Angehörige.*

4. *Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.*

Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

Aufwendungen für Berufsausbildung der Kinder außerhalb des Wohnortes

Die Vertreterin des Bf vermeint, für den gegenständlichen Fall sei die von ihr vorgelegte Abfrage des Pendlerrechners (Formular L34 EDV) maßgebend.

Das erkennende Gericht teilt jedoch die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass das Ergebnis des Pendlerrechners (Verordnung BGBI. II Nr. 276/2013) nur für das Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) und den Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988) bindend sein kann, worauf nicht nur in der genannten Verordnung, sondern auch im Formular L 34 EDV Bezug genommen wird. Es geht dabei jeweils um die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

In § 34 Abs. 8 EStG 1988 wird hingegen auf den Einzugsbereich des Wohnortes abgestellt.

Nach dem zitierten **§ 34 Abs. 8 EStG 1988** gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes nämlich dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.

Nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes , BGBI. Nr. 624/1995 in der ab 1. Jänner 2002 geltenden Fassung BGBI. II Nr. 449/2001 , liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes iSd § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Fettdruck durch das erkennende Gericht).

Da die Ausbildungsstätte im gegenständlichen Fall unbestritten eindeutig innerhalb dieser 80 km-Grenze (34 km) liegt, ist dieser Tatbestand nicht erfüllt.

Gemäß § 2 Abs. 1 der genannten Verordnung des BMF gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind

die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung des BMF gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, anzuwenden. In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBI. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

§ 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 lautet:

„Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat die Bundesministerin oder der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft 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.**“

In der gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993 idgF, sind in § 4 jene Gemeinden angeführt, bei denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort **Studienort** zeitlich noch zumutbar ist. In § 4 dieser Verordnung wird zwar die Nachbargemeinde **Nachbargemeinde**, nicht jedoch die Wohngemeinde der Familie der Bf genannt.

Damit ist jedoch noch nicht der Nachweis der Unzumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt erbracht, sondern lediglich festgestellt, dass keine Zumutbarkeitsvermutung nach § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung des BMF zur externen Berufsausbildung besteht (vgl. **BFG 29.07.2014, RV/7101933/2014**, unter Hinweis auf **UFS 06.06.2012, RV/0124-K/10**).

Es ist daher zu prüfen, ob gemäß § 2 Abs. 1 der genannten Verordnung des BMF zur externen Berufsausbildung aufgrund der Fahrzeit für die tägliche Hin- und Rückfahrt die Ausbildungsstätte als im Einzugsbereich der Wohngemeinde gelegen gilt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dabei Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen (vgl. **VwGH 27.08.2008, 2006/15/0114, VwGH 08.07.2009, 2007/15/0306**; und **VwGH 26.01.2012, 2011/15/0168**).

Es handelt sich bei § 34 Abs. 8 EStG 1988 nämlich um eine typisierende Betrachtungsweise (**VwGH 08.07.2009, 2007/15/0306**). Der Gesetzgeber ist auch gar

nicht verpflichtet, den Aufwand für die Berufsausbildung der Kinder in seinem individuellen Ausmaß zu berücksichtigen (Ablehnungsbeschluss des **VfGH 20.09.2010, B 703/10**).

Nach obigen Feststellungen beträgt die Fahrzeit vom Wohnort der Familie der Bf zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels jeweils nicht mehr als eine Stunde. Die Fahrzeit ist damit noch zumutbar iSd § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz und die von den Kindern der Bf besuchte Ausbildungsstätte ist gemäß § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung des BMF zur externen Berufsausbildung noch dem Einzugsbereich des Wohnortes der Familie der Bf zuzurechnen.

Der Bf steht deshalb der begehrte Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht zu.

Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid zu Recht diesbezüglich keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Aufwendungen für die Betreuung von Kindern

Die von der Bf im Anhang zur Beschwerde geltend gemachten Aufwendungen wurden vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 31. Mai 2016 abzüglich der Schülerfreifahrt mit einem Betrag in Höhe von insgesamt 2.902,80 € berücksichtigt.

Die Bf hat im Vorlageantrag auch der Höhe nicht beanstandet.

Im Schreiben vom 19. Oktober 2016 hat das Finanzamt in Abweichung vom Vorlagebericht nur noch die Abweisung des Antrages betreffend die Aufwendungen der auswärtigen Berufsausbildung, hingegen die Anerkennung der Aufwendungen für Kinderbetreuung gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 wie in der Beschwerdevorentscheidung beantragt.

Das erkennende Gericht hat weder dem Grunde noch der Höhe nach einen Anlass, an der Richtigkeit der in der Beschwerdevorentscheidung anerkannten diesbezüglichen Kosten zu zweifeln.

Gleiches gilt für die Sonderausgaben für Wohnraumsanierung, deren Abweisung durch die Beschwerdevorentscheidung im Vorlageantrag und im weiteren Beschwerdeverfahren seitens der Bf nichts mehr entgegnet worden ist.

Der bekämpfte Bescheid erweist sich somit nur hinsichtlich der fehlenden Berücksichtigung der Aufwendungen für die Betreuung von Kindern von 2.992,80 € als rechtswidrig.

Der bekämpfte Bescheid ist deshalb wie in der Beschwerdevorentscheidung, auf die verwiesen wird, abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine derartige Rechtsfrage liegt hier auf Grund der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr vor.
Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 1. Februar 2017