



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 unter anderem den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für seine Tochter A. A wurde am xx geboren.

Der Hauptwohnsitz von A ist in C.

Im Zuge der Veranlagung wurde der Pauschbetrag nicht gewährt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten nicht als außergewöhnliche Belastung, wenn auch im Einzugsgebiet des Wohnortes eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Eine solche Möglichkeit ist in Ihrem Fall gegeben, sodass Ihre geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen waren."

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw fristgerecht Berufung und führte darin im Einzelnen wie folgt aus:

"Ich berufe gegen die Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung für meine Tochter A (Spalte 429 der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004).

Der Grund, dass meine Tochter keine Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsgebiet des Wohnortes bekam, ist, dass sie aus Platzgründen, nach bestandener Aufnahmeprüfung, nicht genommen wurde. Daher war es notwendig, um ihr ihren Berufswunsch zu erfüllen, sie in die

Bildungsanstalt für Kindergartenpädagogik nach D zu entsenden. Ein weiterer Grund ist auch, dass die Aufnahmeprüfung für den Besuch einer Bildungsanstalt für Kinderpädagogik alle zum selben Zeitpunkt in ganz Österreich stattfinden.

Weiters beträgt die Fahrtzeit in die Schule täglich ca. 3 Stunden (jeweils 1.5 h in eine Richtung).

Aus diesem Grund wird gegen die Nichtanerkennung der Spalte 429 für außergewöhnliche Belastung für Kinder in der Höhe von € 1.538,- berufen. Weiters wären die Essenskosten von monatlich 45.- € (10 x) zu berücksichtigen. Die wurden im ersten Antrag vergessen."

Der Berufung beigelegt war die Abweisung aus Platzmangel von der Bildungsanstalt für Kindergartenpädagogik in B.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte in der Begründung hierzu aus:

"Auswärtige Berufsausbildung: beträgt die Entfernung Wohnung – Ausbildungsort weniger als 80 km, steht der Pauschalbetrag nur dann zu, wenn die Fahrtzeit zwischen diesen beiden Gemeinden mehr als eine Stunde beträgt. Ausschlaggebend ist nicht die tatsächliche Gesamtfahrtzeit, sondern nur die Fahrtzeit zwischen der Gemeinde C und D. Lt. Fahrplan beträgt die Fahrtzeit 56 min. Gibt es mindestens einmal eine Verbindung (egal ob Hinfahrt oder Rückfahrt) unter einer Stunde Fahrtzeit, so steht der Pauschalbetrag nach § 34 Abs. 8 nicht zu."

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte darin ergänzend zur Berufung wie folgt aus:

"Da meine Tochter A nicht direkt am Bahnhof wohnt, sondern auch noch vor der Fahrt mit dem Zug den Linienbus der Linie yyy in C benutzen muss, um zum Bahnhof zu gelangen, beträgt die Fahrtzeit wie dem beigeschlossenen Ausdruck des Verkehrsverbundes Ostregion zu entnehmen ist, 1 Stunde und 18 Minuten (im günstigsten Fall). Weiters muss sie in D noch ca. 10 Minuten zu Fuß gehen. In der Verordnung zum Studienförderungsgesetz ist weiters festgelegt, dass der Pauschalbetrag auch dann zusteht, wenn die Fahrtzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsort mehr als eine Stunde beträgt."

Aus diesem Grund wird gegen die Nichtanerkennung der Spalte 429 für außergewöhnliche Belastung für Kinder Einspruch erhoben. Weiters wären die Essenskosten von monatlich 45.- € (10 x) zu berücksichtigen. Dieser Betrag wurde im ersten Antrag nicht aufgenommen."

In der Beilage übermittelte der Bw einen Ausdruck des Verkehrsverbundes Ost-Region für Montag den 2.5.2005 wonach sich folgende Fahrtzeiten ergeben:

C E-Straße	ab	6:24
C Bahnhof	an	6:30
C Bahnhof	ab	6:36
F	an	6:53
F	ab	6:59
Wien Hütteldorf	an	7:11
Wien Hütteldorf	ab	7:18
D Bahnhof	an	7:42

Mit Bericht vom 10. Mai 2005 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung hat die Behörde selbst Erhebungen hinsichtlich der Fahrtzeit angestellt und dabei folgende Fahrplanauskünfte der ÖBB erhalten:

Fahrtzeit von C nach D für Dienstag den 20. April 2004:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3
Abfahrt	6:16	6:46	7:16
Ankunft	7:04	7:42	8:11
Fahrdauer in Minuten	48	56	55

Fahrtzeit D nach C für Dienstag den 20. April 2004:

	Fahrt 1	Fahrt 2	Fahrt 3	Fahrt 4	Fahrt 5	Fahrt 6
Abfahrt	15:00	15:35	16:00	16:35	17:02	18:00
Ankunft	15:57	16:36	16:57	17:36	18:07	18:57
Fahrdauer in Minuten	57	61	57	61	65	57

In Beantwortung des Vorhaltes vom 8. März 2006 teilte der Bw mit, dass es sich bei dem Betrag in Höhe von 1.538 €, der in Spalte 429 (Geltendmachung von tatsächlichen Kosten für ein behindertes Kind anstelle der Pauschalbeträge für die Behinderung) der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eingetragen ist, um das Schulgeld für die Privatschule BAKIP in D die seine Tochter besucht handle und dieser Betrag sich wie folgt zusammensetze:

- 6 x 143,- ergibt 858,- € für Jänner bis Juli 2004
- 4 x 145,- ergibt 580,- € für September bis Dezember 2004
- sowie Essen 100,- € Pauschalbetrag für das Mittagessen, da sie nicht jedes Monat die Essenpauschale in Anspruch genommen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der Akten des Finanzamtes sowie der vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie ist in C.

Die Tochter des Bw besucht die Bildungsanstalt für Kindergartenpädagogik (BAKIP) in D.

C ist von D weniger als 80 km entfernt.

1. Aufwendungen für den Schulbesuch im Allgemeinen

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein.
- Sie muss zwangsläufig erwachsen.
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

In weiterer Folge bestimmen § 34 Abs. 7 Z 1 und Z 4 EStG 1988, dass Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten sind. 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 auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Unterhaltsleistungen sind beispielsweise die Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung, medizinische Versorgung, aber auch die Aufwendungen für die Berufsausbildung (zB Schulgeld und Studienbeiträge).

Auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung (§ 34 Abs. 8 EStG 1988) gelten die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung von Kindern, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, als außergewöhnliche Belastung, obwohl es sich dabei um Unterhaltsleistungen handelt. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Der Pauschbetrag von 110 Euro deckt die erhöhten Aufwendungen auf Grund der Auswärtigkeit der Berufsausbildung (z.B. Fahrtkosten, Internatskosten) ab. Kosten für die Ausbildungseinrichtung selbst (wie z.B. Schulgeld, Studienbeiträge, Aufwendungen für Lehrbehelfe usw.) können im Hinblick auf die einschränkenden Bestimmungen des Abs. 7 nur dann als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wenn die Kosten auch beim Steuerpflichtigen selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würden. Beim Steuerpflichtigen selbst sind Kosten für eine Berufsausbildung nur dann eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist oder die (neuerliche) Berufsausbildung durch Krankheit, Verletzung u.a. erforderlich wird (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 51, 52, 76; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 63, 78 zu

§ 34 EStG 1988, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, "Berufsausbildung"; VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; VwGH 16.10.2002, 98/13/0179).

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2004 beehrte der Bw die Anerkennung der von ihm zu leistenden Zahlungen für den Besuch der Privatschule BAKIP in D durch seine Tochter als außergewöhnliche Belastung. Das Finanzamt berücksichtigte diesen Betrag nicht bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides. In der Berufung gegen den Bescheid beantragte der Bw zusätzlich noch Essenskosten von 45,00 € (10x).

Die Bezahlung des Schulgeldes sowie der Essenskosten durch den Bw erfolgte als Unterhaltsleistung an seine Tochter. Außergewöhnliche Umstände im Sinne der vorstehenden Ausführungen liegen nicht vor. Daher ist das vom Bw geleistete Schulgeld sowie die Essenskosten nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

2. Auswärtige Berufsausbildung

Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die zu § 34 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, wurde mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. II Nr. 449/2001, mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002, wie folgt geändert und lautet in der für das Jahr 2004 maßgebenden Fassung:

"§ 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 (z.B. 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."

Der Wohnort C ist keine 80 Kilometer von D entfernt. Die Ausbildungsstätte liegt somit gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

Gemäß § 2 Abs. 1 dieser Verordnung 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.

Die Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 verweist für die Fahrzeitermittlung auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992. Die Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 stellt wie das Studienförderungsgesetz 1992 auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte ab. Auch die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 gehen von standardisierten Werten aus. Es ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden (Fahrzeit Wohnort – Studienort). Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird. Auch die Studie des Österreichischen Instituts für Raumplanung, die den Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 zu Grunde liegt, rechnet mit dem jeweiligen Stadtzentrum bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen, wobei ausgenommen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt)Bahnhof herangezogen wurde. Für Wien werden für die Bahn folgende Aus- bzw. Einstiegstellen herangezogen: Wien Westbahnhof, Wien Franz Josefs-Bahnhof, Wien Nord, Wien Südbahnhof und Wien Mitte.

Weiters wäre für die Berechnung der Fahrzeit das "günstigste öffentlichen Verkehrsmittel" heranzuziehen.

Nach Ansicht des VfGH kann der in § 26 Studienförderungsgesetz 1992 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 (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Diese Rechtsprechung fand auch in Rz 883 LStR 2002 Eingang.

Dieses öffentliche Verkehrsmittel muss nach herrschender Auffassung grundsätzlich auch konkret für den Auszubildenden verwendbar sein (vgl. UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 23.9.2003, RV/3891-W/02; a.M. offenbar UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 4.8.2003, RV/0334-I/03).

So kann ausnahmsweise nicht das "schnellste" öffentliche Verkehrsmittel als "günstigstes" Verkehrsmittel heranzuziehen sein, weil die Benützung etwa infolge mehrstündiger Wartezeiten (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 70) oder zu kurzer Ruhepausen zwischen Rückkehr vom Studienort und Fahrbeginn zum Studienort am nächsten Tag unzumutbar wäre (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02).

Liegt die Erreichbarkeit des Studienortes mit der Bahn regelmäßig - unter Tags und am späten Abend - unter einer (fallweise: knapp über einer) Stunde Fahrzeit (inklusive allfälligem Umsteigen), ist die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 29.8.2003, RV/4297-W/02).

Da die Verordnung hinsichtlich der Nachweisführung einer eine Stunde übersteigenden Wegzeit auf die jeweilige Gemeinde (den Wohnort bzw. den Ausbildungsort) und nicht auf die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt, ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die Fahrzeit mit dem "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 71; Lohnsteuerprotokoll 2002, Punkt 1.18.3; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02); UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 18.8.2003, RV/4356-W/02).

Im Geltungsbereich der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 ist die Strecke zwischen der zentralen Haltestelle des in Betracht kommenden öffentlichen Verkehrsmittels im Wohnort einerseits und der zentralen Haltestelle im Ausbildungsort andererseits maßgebend.

Eine Prüfung ist dann vorzunehmen, wenn der Ausbildungsort von keiner Verordnung umfasst ist oder bei einer „Verordnungsgemeinde“ der Nachweis einer längeren Fahrzeit geführt wird.

Der Nachweis, dass die tägliche Fahrzeit zwischen C und D je Richtung mehr als eine Stunde betrage, ist dem Bw jedoch misslungen. Nach Angaben des Bw beträgt die Fahrtdauer von C bis D 1 Stunde 30 Minuten.

Da die Erreichbarkeit wie oben bereits festgestellt mit der Bahn regelmäßig unter Tags unter einer oder – in einigen Fällen – knapp über einer Stunde Fahrzeit (inklusive allfälligem Umsteigen) liegt, war auch nicht zu prüfen, ob die Ruhepausen ausreichend waren.

Selbst wenn von der Tochter des Bw ein Zug mit einer Fahrzeit über einer Stunde verwendet wird, ist die geringfügige Überschreitung der Fahrzeit von einer Stunde unschädlich (vgl. auch VfGH 11. 12. 1986, B 437/86: „*im Einzelfall zweckmäßigeres Verkehrsmittel unwesentlich länger als eine Stunde für die Bewältigung der Wegstrecke benötigt*“). Es handelt sich hierbei nur um eine unbeachtliche, geringfügige Überschreitung. (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, 34, Anm. 71)

Erläuternd wird erwähnt, dass der Umstand, dass im Wohnort und im Ausbildungsort mit Verkehrsmitteln oder zu Fuß weitere Strecken zurückgelegt werden müssen, für die Beurteilung der Fahrzeit zwischen Wohn- und Studienort nach der geänderten Verordnung irrelevant ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. März 2006