

GZ. RV/1622-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch AGITAS, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Der Bw. war in den streitgegenständlichen Jahren bei der A-GmbH nichtselbständig tätig und erzielte darüber hinaus Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

a) Am 28. April 2008 langte die Einkommensteuererklärung des Bw. für das Jahr 2006 elektronisch beim Finanzamt ein, in der er Werbungskosten (ua. Reisekosten von 3.002,70 €), Sonderausgaben (ua. Aufwendungen für den Nachkauf von Schul- und Studienzeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung von 1.550,88 €) sowie außergewöhnliche Belastungen (Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern) geltend machte. Der Bezug habende Einkommensteuerbescheid erging am 29. April 2008 erklärungsgemäß.

Am 25. August 2008 langte die Einkommensteuererklärung des Bw. für das Jahr 2007 elektronisch beim Finanzamt ein, in der der Bw. wiederum Werbungskosten (ua. Reisekosten von 3.543,10 €), Sonderausgaben (ua. Aufwendungen für den Nachkauf von Schul- und Studienzeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung von 1.421,64 €) sowie außergewöhnliche Belastungen (Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern) geltend machte.

Am 2. September 2008 erging ein Ergänzungssuchen "betreffend Veranlagung 2006 und 2007" an den Bw., das folgenden Wortlaut aufweist:

"Ergänzungspunkte:

Sie werden ersucht, sämtliche Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen.

Haben Sie von Ihrem Dienstgeber für die beantragten Reisekosten Ersätze erhalten bzw. wird Ihnen von Ihrem Dienstgeber ein Dienstauto zur Verfügung gestellt? Entsprechende Bestätigungen sind vorzulegen.

Weiters sind die unter Kz 450 beantragten Kosten für freiwillige Weiterversicherung und Nachkauf von Versicherungszeiten belegmäßig nachzuweisen.

Die oben angeführten Punkte gelten für das Kalenderjahr 2006 und 2007."

Mit gemäß § 299 BAO ergangenem Bescheid vom 30. September 2008 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 29. April 2008 auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid, mit dem es die oa. Reisekosten von 3.002,70 €, die Aufwendungen für den Nachkauf von Schul- und Studienzeiten von 1.550,88 € sowie die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern nicht mehr zum Abzug zuließ. Der neue Sachbescheid enthält folgende Begründung:

"Ist der jeweilige Ort bzw. die jeweilige Gemeinde in den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 nicht ausdrücklich angeführt, 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 mehr als je eine Stunde bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Da vom Wohnort Eisenstadt die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten

wird, waren die beantragten Kosten für die Berufsausbildung von Kindern nicht anzuerkennen.

Da Sie trotz Vorhalt die geforderten Unterlagen nicht nachgereicht haben, konnten die beantragten Aufwendungen nicht anerkannt werden."

Ebenfalls am 30. September 2008 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 (Erstbescheid), mit dem die oa. Reisekosten von 3.543,10 €, die Aufwendungen für den Nachkauf von Schul- und Studienzeiten von 1.421,64 € sowie die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern nicht anerkannt wurden. Die Begründung dieses Bescheides ist mit der Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides (neuen Sachbescheides) für das Jahr 2006 ident (siehe oben).

b) Am 28. Oktober 2008 erhab der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung gegen die oa. Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007, da diese mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet seien. Das Finanzamt habe folgende Ausgaben nicht berücksichtigt:

- Werbungskosten – Reisekosten.
- Sonderausgaben – Nachkauf von Versicherungszeiten.
- Außergewöhnliche Belastung für Kinder – auswärtige Berufsausbildung.

Zu den Werbungskosten (Reisekosten) führte der steuerliche Vertreter aus, der Bw. habe in den gegenständlichen Jahren folgende Dienstreisen absolviert, für die er laut beiliegender Bestätigung seines Dienstgebers keine Taggelder erhalten habe und deren Ansatz als Werbungskosten er daher beanspruche [Anmerkung: Diese Bestätigung des Dienstgebers vom 21. Oktober 2008 befindet sich auf S 8 ff/2007 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt]:

Für 2006:

90 Tage Mazedonien, Taggeld je 31,00 €, daher insgesamt 2.790,00 €.

5 Tage Albanien, Taggeld je 27,90 €, daher insgesamt 139,50 €.

3 Tage Salzburg/Alpbach, Taggeld je 26,40 €, daher insgesamt 79,20 €.

Summe für 2006: 3.008,70 €.

Für 2007:

68 Tage Mazedonien, Taggeld je 31,00 €, daher insgesamt 2.108,00 €.

47 Tage Albanien, Taggeld je 27,90 €, daher insgesamt 1.311,30 €.

3 Tage Norwegen, Taggeld je 42,90 €, daher insgesamt 128,70 €.

1 Tag Deutschland, Taggeld je 35,30 €, daher insgesamt 35,30 €.

2 Tage Salzburg/Alpbach, Taggeld je 26,40 €, daher insgesamt 52,80 €.

Summe für 2007: 3.636,10 €.

Zu den Sonderausgaben (Nachkauf von Versicherungszeiten) führte der steuerliche Vertreter aus, der Bw. habe im Jahr 2006 Versicherungszeiten von 1.550,88 € und im Jahr 2007 von 1.421,64 € nachgekauft, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Die entsprechenden Bestätigungen der Pensionsversicherungsanstalt habe er der Berufung beigelegt.

Zu den außergewöhnlichen Belastungen (auswärtige Berufsausbildung von Kindern) führte der steuerliche Vertreter aus, der Bw. habe für die Jahre 2006 und 2007 für ein Kind jeweils für die Monate 1-12 und für 2007 zusätzlich für ein weiteres Kind für die Monate 10-12/2007 außergewöhnliche Belastungen infolge auswärtiger Berufsausbildung geltend gemacht. Beide Kinder studierten an der Wirtschaftsuniversität Wien, da eine vergleichbare universitäre Ausbildung am Familienwohnsitz Eisenstadt nicht möglich sei.

In der Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 und § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 betreffend Studienorte, BGBl. Nr. 605/1993, sei im § 1 Eisenstadt unter jenen Gemeinden *nicht* angeführt, von denen die tägliche Hin- und Rückreise zum Studienort Wien zeitlich noch zumutbar sei. Es bestehe daher in beiden Jahren Anspruch auf Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

c) Am 17. Dezember 2008 erging ein Ergänzungersuchen "betreffend Berufung gegen ESt-Bescheide 2006 und 2007" an den Bw., das folgenden Wortlaut aufweist:

"Ergänzungspunkte:

Sie werden ersucht, folgende Unterlagen ha. nachzureichen:

Aufstellung der beantragten Diäten für 2006 und 2007 (Datum/Ort/genaue Beschreibung der Tätigkeit...).

Weiters ist von Ihrem Dienstgeber eine Bestätigung ha. vorzulegen, ob Sie für die Dienstreisen eine Abgeltung Ihrer Aufwendungen, in welcher Form auch immer, erhalten haben bzw. ob von Ihrem Dienstgeber Aufwendungen, die durch die Reisen entstanden sind, übernommen wurden."

Am 28. Jänner 2009 reichte der Bw. die im oa. Ergänzungersuchen abverlangte Bestätigung seines Dienstgebers, der A-GmbH, vom 26. Jänner 2009 beim Finanzamt ein. Diese weist folgenden Wortlaut auf (S 17/2007 E-Akt):

"Bestätigung

Die in den Jahren 2006 und 2007 getätigten Auslandsaufenthalte, laut unserer Bestätigung vom 21. Oktober 2008, hat [der Bw.] in seiner Funktion als Geschäftsführer der A-GmbH getötigt. Zu seinen Aufgaben gehört die laufende, umfassende Betreuung unserer Aktivitäten in den genannten Ländern, in denen wir mit sehr umfangreichen Investitionen [...] tätig sind. Die Tätigkeit als Geschäftsführer bei B-Unternehmen in Albanien und Mazedonien umfasst dabei jeweils das ganze Land, schwerpunktmäßig aber Skopje und Tirana, damit verbunden sind weitere Reisen zB nach Norwegen und Deutschland. Die Dauer der Dienstreisen entspricht den dienstlichen Notwendigkeiten und ist als Arbeitszeit zu bewerten.

Für diese Dienstreisen per Flugzeug deckt die A-GmbH die Flug- und Hotelkosten, Taggelder werden keine gewährt.

Für weitere Auskünfte stehen wir gerne zur Verfügung.

[...]"

Auf S 19 bis 25/2007 E-Akt befinden sich Kopien von an den Bw. adressierten Rechnungen, ausgestellt von Hotels in Skopje, Mazedonien.

d) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. März 2009 gab das Finanzamt der Berufung des Bw. teilweise statt, indem es für beide streitgegenständlichen Jahre die geltend gemachten Aufwendungen für den Nachkauf von Schul- und Studienzeiten anerkannte, die beantragten Taggelder hingegen jeweils nur für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zum Abzug zuließ (dies betraf für 2006 die Dienstreisen nach Mazedonien und für 2007 die Dienstreisen nach Mazedonien sowie Albanien) und die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern nicht gewährte. Die Begründungen der beiden Berufungsvorentscheidungen lauten:

"Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt.

Der Arbeitnehmer wird an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig und überschreitet dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr. Die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu.

Die beantragten Diäten wurden daher entsprechend gekürzt.

Betreffend die Kosten für die Berufsausbildung von Kindern wird auf die Begründung des Erstbescheides verwiesen."

Anzumerken ist, dass sich auf S 27 f./2007 E-Akt ein Erledigungsentwurf eines Organwalters des Finanzamtes betreffend die gegenständliche Berufung befindet, in dem ua. festgehalten wird, dass vom Dienstgeber dem Bw. die Hotel- und Flugkosten ersetzt würden, für die Verpflegung hingegen der Bw. selbst aufkommen müsse; laut Kopien der Hotelrechnungen sei kein Hinweis auf Verpflegung vorhanden. Die Berufsausbildung der Kinder werde nicht anerkannt, da die Fahrtzeit weniger als eine Stunde betrage (VOR-Auszug).

Weiters befindet sich auf S 26/2007 E-Akt ein Internetausdruck betreffend die ÖBB Personenverkehr (<http://fahrplan.oebb.at>) mit folgenden Angaben:

Fahrt Eisenstadt Domplatz – Wien Südtiroler Platz (Bussteige A-C):

Abfahrt 06.15 Uhr, Ankunft 07.10 Uhr, Dauer 55 Minuten, Verkehrsmittel: Bus.

Fahrt Eisenstadt Domplatz – Wien Südtiroler Platz (Bussteige A-C):

Abfahrt 06.35 Uhr, Ankunft 07.30 Uhr, Dauer 55 Minuten, Verkehrsmittel: Bus.

e) Mit Schreiben vom 3. April 2009 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz. Mit den Berufungsvereinstscheidungen vom 2. März 2009 sei seiner Berufung nur teilweise stattgegeben worden; die angefochtenen Bescheide seien inhaltlich rechtswidrig, weil das Finanzamt in den Jahren 2006 und 2007 folgende Ausgaben nicht bzw. nur teilweise berücksichtigt habe:

- Werbungskosten – Reisekosten.
- Außergewöhnliche Belastung für Kinder – auswärtige Berufsausbildung.

Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und durch neu zu erlassende Bescheide zu ersetzen, die den bereits in der Berufung angeführten Berufungsgründen Rechnung tragen. Diese würden auf Grund der Bescheide (Berufungsvereinstscheidungen) vom 2. März 2009 wie folgt ergänzt:

- Das Finanzamt habe die als Werbungskosten geltend gemachten Taggelder nur für 15 Tage je Kalenderjahr und Reiseziel anerkannt. Die gegenständlichen Reisen würden zumeist mehrjährige Auslandsreisen (§ 26 Z 4 2. Tatbestand EStG 1988) betreffen, für die eine derartige Beschränkung in den abgabenrechtlichen Bestimmungen nicht vorgesehen sei.
- Nach wortwörtlicher Wiedergabe von § 26 Abs. 3 und 4 Studienförderungsgesetz 1992 führte der steuerliche Vertreter aus, dem darin enthaltenen Gesetzesauftrag sei der Bundes-

minister für Wissenschaft und Forschung mit der Verordnung zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 und § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992, Studienorte, BGBl. Nr. 604/1993, nachgekommen. Unter den im § 1 dieser Verordnung angeführten Gemeinden, die wegen ihrer verkehrs-günstigen Lage dem Studienort Wien gleichzusetzen seien, sei Eisenstadt nicht angeführt. Diese Regelung entspreche auch den in der Verordnung zu § 34 Abs. 8 des Bundesministers für Finanzen, Berufsausbildung - Kinder, BGBl. Nr. 624/1995, festgelegten Grundsätzen.

Der aktuelle Fahrplan der ÖBB zeige für die meisten Verbindungen Eisenstadt – Wien bzw. Wien – Eisenstadt Fahrtzeiten über eine Stunde und zusätzlich auch vielfach Tarifkilometer über 80 km.

Zwar sei eine Busverbindung mit einer Fahrtzeit von 55 Minuten angeführt, die knapp unter der in der Verordnung BGBl. Nr. 624 genannten Richtzeit von einer Stunde liege. Diese Busverbindung bestehe allerdings nicht regelmäßig über den Tag verteilt, insbesonders nicht während der Abendstunden, sodass zumindest bei der Rückreise nach Eisenstadt von einer Fahrtzeit von über einer Stunde auszugehen sei.

Es bestehে daher in den berufungsgegenständlichen Jahren Anspruch auf die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

f) Am 8. Mai 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Zu den streitgegenständlichen Auslandsreisekosten führte das Finanzamt im Vorlagebericht aus, es könne davon ausgegangen werden, dass die Verpflegung in Mazedonien und Albanien nicht teurer sei als in Österreich, weshalb kein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand entstehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Reisekosten:

1.1 Rechtsgrundlagen:

- Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003, zählen zu den Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

1.2 Festgestellter Sachverhalt:

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. in den Jahren 2006 und 2007 in seiner Funktion als Geschäftsführer der A-GmbH diverse Auslandsaufenthalte getätigt hat (zur genauen Aufstellung derselben siehe oben Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung). Hinsichtlich dieser Dienstreisen hat die A-GmbH die Flug- und Hotelkosten des Bw. bezahlt, jedoch keine Taggelder gewährt; für die Verpflegung musste der Bw. selbst aufkommen.

In weiterer Folge hat das Finanzamt hinsichtlich der im Jahr 2006 getätigten Dienstreisen nach Mazedonien und der im Jahr 2007 durchgeführten Dienstreisen nach Mazedonien sowie Albanien die beantragten Taggelder jeweils nur für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zum Abzug zugelassen (Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit, siehe Berufungsvorentscheidungen vom 2. März 2009); nach Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz könne davon ausgegangen werden, dass die Verpflegung in Mazedonien und Albanien nicht teurer sei als in Österreich, weshalb kein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand entstehe.

Demgegenüber vertritt der steuerliche Vertreter des Bw. die Auffassung, bei den streitgegenständlichen Dienstreisen habe es sich um zumeist mehrtägige Auslandsreisen gehandelt, die unter § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG 1988 zu subsumieren seien; hinsichtlich solcher Dienstreisen sei die vom Finanzamt vorgenommene Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Taggeldern (siehe oben) gesetzlich nicht gedeckt.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

1.3 Rechtliche Würdigung:

Gewährt - wie im gegenständlichen Fall - der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise *nicht* das nach § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässige Taggeld, dann kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag *nur dann* geltend machen, *wenn gleichzeitig eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt* (*Differenzreisekosten: Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 199, mit Literatur- und Judikaturnachweis*). Nur wenn eine beruflich veranlasste *Reise* vorliegt, kann ein *Verpflegungsmehraufwand* nach § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. geltend gemacht werden (*Doralt, § 16 Tz 172*); somit müssen bei einer Reise die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sein, um einen dem Taggeld entsprechenden Betrag absetzen zu können (*Doralt, § 16 Tz 186*).

Daraus folgt, dass für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der streitgegenständlichen Taggelder nicht, wie der steuerliche Vertreter vermeint, § 26 Z 4 EStG 1988, sondern vielmehr § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 maßgebend ist. Eine Reise iSd letztgenannten Gesetzesbestimmung liegt aber nur dann vor, wenn ua. kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (*Doralt*, § 16 Tz 173); ein solcher ist aber anzunehmen, wenn - wie im gegenständlichen Fall (siehe die oben unter Punkt b) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung angeführte Bestätigung des Dienstgebers des Bw. vom 21. Oktober 2008 und S 8 ff/2007 E-Akt) - der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend, aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet (die Anfangsphase von 15 Tagen steht pro Kalenderjahr zu: *Doralt*, § 16 Tz 176; anzumerken ist, dass der steuerliche Vertreter dem Vorliegen des wiederkehrenden, aber nicht regelmäßigen Tätigwerdens des Bw. an einem Einsatzort (siehe dazu auch die Begründungen der Berufungsvorentscheidungen vom 2. März 2009, Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges) nicht widersprochen hat, sondern dazu lediglich ausgeführt hat, die vom Finanzamt vorgenommene Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Taggeldern sei in § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG 1988 nicht vorgesehen).

Zwar kann, wenn im Ausland ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, auf Grund des Kaufkraftunterschiedes ein beruflich bedingter Verpflegungsmehraufwand anfallen; von einem solchen Kaufkraftunterschied ist aber nur hinsichtlich jener Länder auszugehen, für die auch Auslandsbeamte eine Kaufkraftausgleichszulage erhalten (*Doralt*, § 16 Tz 197/1). Für die streitgegenständlichen Länder Mazedonien und Albanien gebührt eine solche Kaufkraftausgleichszulage nicht (vgl. dazu die Verordnungen der Bundesministerin für europäische und internationale Angelegenheiten über die Festsetzung von Hundertsätzen für die Bemessung von Kaufkraftausgleichszulagen für im Ausland verwendete Beamte und Vertragsbedienstete des Bundes betreffend die Monate August bis Dezember 2007, BGBl. II Nr. 208/2007, BGBl. II Nr. 240/2007, BGBl. II Nr. 266/2007, BGBl. II Nr. 312/2007, BGBl. II Nr. 334/2007 (S 56 ff Akt des Unabhängigen Finanzsenates), die für die Städte Skopje und Tirana keine Kaufkraftausgleichszulage normieren); anzumerken ist, dass das Bestehen einer Kaufkraftausgleichszulage für Mazedonien und Albanien vom steuerlichen Vertreter nicht einmal behauptet wurde.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass sich die Vorgangsweise des Finanzamtes, hinsichtlich der im Jahr 2006 getätigten Dienstreisen nach Mazedonien und der im Jahr 2007 durchgeföhrten Dienstreisen nach Mazedonien sowie Albanien die beantragten Taggelder

jeweils nur für die Anfangsphase von 15 Tagen pro Kalenderjahr zum Abzug zuzulassen, aus den oa. Gründen als rechtskonform erweist, weshalb die Berufung hinsichtlich des Punktes "Reisekosten" als unbegründet abzuweisen ist.

2. Auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988:

2.1 Rechtsgrundlagen:

- § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 lautet:

"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt."

- Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001, lautet:

"Zu § 34 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 1. Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2. (1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

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

förderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3. Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 4. Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden."

- § 26 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305 idF BGBl. I Nr. 46/2007, lautet:

"Allgemeine Höchststudienbeihilfe

§ 26. (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 424 € (jährlich 5.088 €), soweit im Folgenden nichts Anderes festgelegt ist.

(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt - unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 - monatlich 606 € (jährlich 7.272 €) für

1. Vollwaisen,

2. verheiratete Studierende,

3. Studierende, die zur Pflege und Erziehung mindestens eines Kindes gesetzlich verpflichtet sind, und

4. für Studierende, die aus Studiengründen einen Wohnsitz im Gemeindegebiet des Studienortes haben, weil der Wohnsitz der Eltern vom Studienort so weit entfernt ist, dass die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich nicht zumutbar ist; leben die Eltern nicht im gemeinsamen

Haushalt, so ist der Wohnsitz jenes Elternteiles maßgebend, mit dem der Studierende zuletzt im gemeinsamen Haushalt gelebt hat. Dies gilt nicht für Studierende von Fernstudien.

(3) Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur durch Verordnung festzulegen. Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.

(4) Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen durch Verordnung jene Gemeinden zu bezeichnen, die wegen ihrer verkehrsgünstigen Lage zum Studienort diesem gleichgesetzt werden können."

2.2 Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 zusteht.

Während das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für den Pauschbetrag zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig ist, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolgt, wenn sich der Familienwohnsitz in Eisenstadt und der Ausbildungsort des bzw. der studierenden Kinder in Wien befindet (diese Rechtsfrage hat der Unabhängige Finanzsenat jüngst in mehreren Erkenntnissen - nach ausführlicher Darlegung seiner Entscheidungsgründe - verneint (UFS 17.3.2009, RV/1239-W/06; UFS 19.3.2009, RV/0713-W/06; UFS 24.3.2009, RV/2023-W/06; UFS 7.4.2009, RV/0193-W/06; UFS 7.4.2009, RV/0195-W/06; siehe <https://findok.bmf.gv.at>); auf die do. Ausführungen wird verwiesen).

Nach den vom Unabhängigen Finanzsenat getroffenen und vom Bw. nicht bestrittenen Feststellungen befindet sich der Familienwohnsitz in Eisenstadt, wobei Eisenstadt eine eigene Ortsgemeinde ist, und es kann der Weg zum Ausbildungsort Wien mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 im Berufungszeitraum in nicht mehr als einer Stunde zurückgelegt werden. Diese Verkehrsmittel verkehren auch zu Zeiten, zu denen eine Verwendung durch Schüler und Studenten zumutbar ist (siehe die oben unter Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung angeführten Busverbindungen, die eine Fahrtzeit von jeweils 55 Minuten aufweisen).

Eisenstadt wird in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 idF BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 307/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, ergibt sich folgender Anspruchsprüfungsverlauf bei Ausbildungsstätten innerhalb einer - hier unstrittig vorliegenden - Entfernung von 80 km zum Wohnort:

Nach § 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, wobei die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden sind.

Bei einer Entfernung innerhalb von 80 km zum Wohnort ist zu unterscheiden:

1. Ist der Ausbildungsort in einer der Verordnungen des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt:

1.1. Wird in dieser Verordnung auch die Wohnortgemeinde als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zu und von diesem Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, besteht die vom Steuerpflichtigen widerlegbare Vermutung, dass die Ausbildungsstätte als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen ist. Der Steuerpflichtige kann aber den Nachweis führen, dass ungeachtet der Nennung der Gemeinde im Berufungszeitraum eine Erreichbarkeit - nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 - nur mit einer Fahrzeit von über einer Stunde möglich ist (vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 70).

1.2. Bezieht sich eine Verordnung auf den Ausbildungsort des Kindes, nennt aber den Wohnort nicht als im Einzugsbereich befindlich, wird zumeist von einer unzumutbaren Fahrzeit auszugehen sein (vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 71). Die Abgabenbehörde ist allerdings nicht gehindert, durch ein

entsprechendes Ermittlungsverfahren festzustellen, dass ungeachtet der Nichtnennung einer Erreichbarkeit mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde gegeben ist.

Eine unwiderlegliche Vermutung, dass in einem derartigen Fall eine auswärtige Berufsausbildung vorliegt, besteht nicht. Es wäre auch nicht verständlich, dass zwar im obigen Fall 1.1. der Steuerpflichtige den Nachweis der Unerreichbarkeit führen kann, der Abgabenbehörde die Nachweisführung der Erreichbarkeit aber im gegenteiligen Fall 1.2. verwehrt sein sollte.

2. Ist der Ausbildungsort in keiner Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 genannt, ist nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995 idgF, zu prüfen, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt, wobei ebenfalls die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden sind.

Die Begründung allein, Eisenstadt werde in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBI. Nr. 605/1993 idF BGBI. Nr. 616/1995, BGBI. II Nr. 307/1997, BGBI. II Nr. 295/2001 und BGBI. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, reicht daher nicht aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren.

Es kommt daher darauf an, wie lange das Kind für den jeweiligen Weg zur Ausbildungsstätte benötigt, wobei - wie oben ausgeführt - auf die Wegzeit zwischen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde abzustellen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar vor Ergehen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBI. Nr. 624/1995, judiziert, dass die Berechnung der Fahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte unter Berücksichtigung von Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts zu erfolgen habe (VwGH 22.9.2000, 98/15/0098; VwGH 24.2.2000, 96/15/0187; VwGH 31.1.2000, 95/15/0196; VwGH 27.5.1999, 97/15/0043; VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Diese Judikatur ist jedoch im Geltungsbereich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, überholt.

Mit Erkenntnis vom 27.8.2008, 2006/15/0114 hat der Verwaltungsgerichtshof Lehre, Verwaltungspraxis und Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates bestätigt, wonach für die Frage des Vorliegens einer auswärtigen Berufsausbildung im Geltungsbereich der Verordnung betreffend eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, BGBl. Nr. 624/1995, die maßgebende Wegzeit an Hand der Fahrzeiten zwischen den zentralen Bahnhöfen bzw. Haltestellen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde (§ 2 Abs. 1 der Verordnung) zu ermitteln ist, wobei bei Katastralgemeinden auf die jeweilige Ortsgemeinde (und deren zentralen Bahnhof bzw. Haltestelle) abzustellen ist.

Es sind daher nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes regelmäßig anfallen, zu berücksichtigen, nicht aber die Zeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie zwischen Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso nicht andere Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (vgl. Rz 883 LStR 2002; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 Einzelfälle "Auswärtige Berufsausbildung"; *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 72 mwN).

Da die Verordnung - ebenso wie das Studienförderungsgesetz 1992 - auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 gehen von standardisierten Werten aus), ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit 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 ("günstigsten") öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird. Im Zweifel wird dies die in der Ortsmitte gelegene Haltestelle sein, in Wien sind das die großen Bahnhöfe wie Südbahnhof, Westbahnhof, Franz-Josefs-Bahnhof (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 72 mwN) oder - für Buspendler aus dem Burgenland - auch die Bushaltestelle Südtiroler Platz. Die tatsächliche Ein- oder Ausstiegsstelle ist nicht maßgebend.

Wird die Fahrzeit *nur in einer Richtung* überschritten (zB 45 Minuten für die Hinfahrt, 75 Minuten für die Rückfahrt), liegt *keine* Überschreitung des Einzugsbereiches vor, da die Fahrzeit *in beiden Richtungen* mehr als eine Stunde betragen muss (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, § 34 Einzelfälle "Auswärtige Berufsausbildung"). Es muss sich allerdings um eine geringfügige Überschreitung handeln (vgl. UFS 15.12.2003, RV/0321-I/02, meist geht es um einige Minuten, vgl. UFS 15.7.2005, RV/0160-S/05); bei einer Fahrzeit von mehr als zwei Stunden in eine Richtung liegt ein Nahebereich nicht mehr vor (UFS 23.9.2003, RV/3891-W/02).

Da nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde - ermittelt nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 - öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahr- bzw. Wegzeit von nicht mehr als einer Stunde zur Verfügung stehen (siehe die oben unter Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung angeführten Busverbindungen, die eine Fahrtzeit von jeweils 55 Minuten aufweisen) und auch die Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist (aus dem Fahrplan der ÖBB Personenverkehr (<http://fahrplan.oebb.at>) ergibt sich für die Fahrt Wien Südtiroler Platz – Eisenstadt Domplatz bzw. Wien Südbahnhof – Eisenstadt zB eine Busverbindung (Abfahrt: 16.45 Uhr, Ankunft 17.40 Uhr) mit einer Fahrtzeit von 55 Minuten, eine Busverbindung (Abfahrt: 17.40 Uhr, Ankunft 19.05 Uhr) mit einer Fahrtzeit von 1 Stunde 25 Minuten und eine Zugverbindung (Abfahrt: 19.36 Uhr, Ankunft 20.41 Uhr) mit einer Fahrtzeit von 1 Stunde 5 Minuten (S 44 bis 46 Akt des Unabhängigen Finanzsenates)), ist die Berufung auch hinsichtlich des Punktes "auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988" als unbegründet abzuweisen.

Bemerkt wird, dass der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss 9.6.1998, B 2449/97, die Behandlung einer Beschwerde, welche Gesetzwidrigkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, in der damals geltenden Fassung geltend machte, abgelehnt hat, da eine auf Gemeinden abgestellte vergröbernde Zumutbarkeitsprüfung, die zu Härtefällen führen kann, zulässig sei (vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 34 Anm. 74).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. Juni 2009

