



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen.

Abgabengutschrift -1.085,88 € -14.941,82 S

Die getroffene Feststellung ist den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Berufungswerberin ist AHS-Lehrerin und beantragte im Rahmen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 den Pauschbetrag für die

Ausbildung ihres Sohnes (Universität Wien) und ihrer Tochter (Pädagogische Akademie X) außerhalb des Wohnortes gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Im Einkommensteuerbescheid 2001 datiert vom 30. September 2002 erkannte das Finanzamt V diesen Pauschbetrag jedoch nur für ein Kind an und verwies hinsichtlich der Begründung auf den Einkommensteuerbescheid 2000 (*„Die Pauschale für die Schulausbildung Ihrer Tochter Theresa konnte nicht anerkannt werden, da Ihr die tägliche Hin- und Heimfahrt von V nach X zugemutet werden kann. Die Aufwendungen für Ihr Enkelkind können bei Ihrer Arbeitnehmerveranlagung auch nicht berücksichtigt werden.“*).

Dagegen richtet sich die Berufung vom 31. Oktober 2002, datiert vom 30. Oktober 2002, in welcher die Berufungswerberin erklärt, dass ihr wieder die „Pauschale für die Schulausbildung“ ihrer Tochter anerkannt worden wäre und ihrer Tochter, obwohl ihr vierjähriger Sohn bei ihr wohne, die tägliche Hin- und Heimfahrt nach X zugemutet werde. Einer Mutter mit Kleinkind sei die tägliche Hin- und Heimfahrt zum Studienort, welcher 65 km entfernt liege, absolut nicht zuzumuten. Sie verweise auf die Begründung ihrer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000.

Darin hatte die Berufungswerberin ausgeführt, dass der Sohn ihrer Tochter in X die Krabbelstube besucht habe und dort in den Kindergarten gehe. Es müsse nicht näher ausgeführt werden, warum es unmöglich sei, mit einem (damals) dreijährigen Kind tagtäglich zwischen X und V hin- und herzufahren. Vor dem Gesetz sei ein Kind ein persönlicher Umstand, welcher in diesem Belang unberücksichtigt bleibe. Ein Kind sei eine riesengroße Verantwortung für die Eltern, im Fall ihrer Tochter einer alleinerziehenden Mutter, welche ein Studium mit sehr gutem Erfolg absolviere und als Träger der Zukunft des Staates eine staatliche Angelegenheit, welche sich in der Zahlung der Familienbeihilfe ausdrücke. Die Tochter der Berufungswerberin hätte kein Karenzgeld erhalten, da sie sich vom während der Schwangerschaft begonnenen Studium nicht habe beurlauben habe lassen, sondern exmatrikuliert sei, weil sie sich in diesem Zeitpunkt nicht sicher gewesen wäre, ob sie das Studium fortsetzen würde. Sie habe bis zur Wiederaufnahme des Studiums außer während eines halben Jahres, welches sie beim Vater des Kindes verbracht habe, im Haushalt und vom Unterhalt ihrer Eltern gelebt. Die Berufungswerberin hole ihrer Tochter und ihren Enkel, welche in X ein Zimmer einem Heim bewohnen würden, jedes Wochenende ab und bringe sie auch wieder zurück, da sich die Schmutzwäsche, die Wäsche, die Schulsachen und andere notwendige Dinge nicht mit dem Zug transportieren lassen würden. Dies nehme drei bis vier Stunden in Anspruch. Es wäre für die Berufungswerberin zeitsparender, wenn ihre Tochter

jeden Tag pendeln würde, was jedoch nicht möglich sei. Sie würde die Leistung ihrer Tochter anerkennen, welche ihren Sohn selbst erziehen wolle, obwohl dies eine große Mehrbelastung wäre. Deshalb lerne und arbeite sie vorwiegend in den Nachtstunden, wenn der Enkel der Berufungswerberin schlafe. Die Tochter der Berufungswerberin müsse sich ihre Zeit sehr durchdacht einteilen, damit weder das Studium noch ihr Sohn unter der Situation leiden würden. Die Arbeit erledige sie in der Nacht auf dem schmalen Küchentisch in der winzigen Kochnische, da sich die Tochter der Berufungswerberin eine größere Wohnung als das Zimmer im Studentenheim nicht leisten könne. Der Unterricht an der Pädagogischen Akademie dauere an manchen Tagen bis in die Abendstunden, weswegen die Tochter der Berufungswerberin dann die Dienste eines Babysitters in Anspruch nehmen müsse. Die Tochter der Berufungswerberin wohne nicht aus Bequemlichkeit in X, sondern führe dort ein sehr anstrengendes Leben, wobei sie versuche die Betreuung ihres Sohnes und das Studium in Einklang zu bringen. Das tägliche Hin- und Herfahren sei aber absolut unmöglich. Die Berufungswerberin trage sowohl finanziell als auch zeitlich einen nicht kleinen Teil dazu bei, dass dieser Lebensabschnitt ihrer Tochter gelingen könne. Es wäre der Berufungswerberin im höchsten Maß unverständlich, wenn das Gesetz über den ehrlichen, sozial reifen, wertvollen Anstrengungen einer jungen Mutter mit ihrem Kind und über dem Beitrag der Berufungswerberin stünde. Sie könne sich nur vorstellen, dass der Gesetzgeber den Fall einer studierenden Mutter übersehen habe.

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 5. November 2002 wies das Finanzamt das Berufsbegehren der Berufungswerberin ab und begründete dies damit, dass die Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung gelten würden, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestünde. Ausbildungsstätten, die innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort lägen, befänden sich jedenfalls innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar wäre. Gemäß Verordnung über die Erreichbarkeit von Studienorten sei die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort X vom Wohnort V zeitlich noch zumutbar. Besondere persönliche Verhältnisse könnten nicht berücksichtigt werden.

Mit dem als "Antrag auf Weiterleitung meiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001" bezeichneten Schreiben vom 27. November 2002, datiert vom 25. November 2002 ersuchte die Berufungswerberin um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin begehrt außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für die auswärtige Berufsausbildung ihrer Tochter in X für das Jahr 2001 in der Höhe des gesetzlichen Pauschbetrages anzuerkennen.

In der Literatur und Judikatur wird als unstrittig beurteilt, dass die Kosten der Berufsausbildung der Kinder grundsätzlich als Unterhaltsverpflichtung in ihrer Gesamtheit als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 angesehen werden, da diese dem Unterhaltsverpflichteten aufgrund seiner gesetzlichen Verpflichtung nach § 140 Abs. 1 ABGB zwangsläufig erwachsen, durch den Abfluss dieser Geldbeträge beziehungsweise Naturalleistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend der zivilrechtlichen Judikatur wesentlich gemindert wird und im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen, welche keine Unterhaltsverpflichtungen zu tragen haben, diese Ausgaben außergewöhnlich sind (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band II, 7. Lieferung RZ 62 zu § 34 und die dort zitiert Judikatur).

Allerdings sind diese Ausgaben gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 *„durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm gemeinsam im Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG) Anspruch auf diese Beträge hat“* und kommt dafür keine weitere Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht (zur bestätigten Verfassungskonformität dieser Regelung siehe das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 27. Juni 2001, B 1285/00 – 8).

Für die Tochter der Berufungswerberin wurde von der Berufungswerberin im Jahr 2001 sowohl Familienbeihilfe als auch Kinderabsetzbetrag bezogen, wodurch allfällige außergewöhnliche Belastungen der Berufungswerberin im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 und damit auch die Kosten für Unterbringung und Versorgung ihrer Tochter in X sowie die Kosten des Studienaufwandes gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 abgegolten worden sind. Ob ein gegenüber seinen Kindern zum Unterhalt Verpflichteter für die den Fähigkeiten seiner Kinder entsprechende Ausbildung nach Maßgabe seiner finanziellen Möglichkeiten mehr ausgibt oder höheren persönlichen Einsatz in der Betreuung seiner Kinder zeigt, als dies beim Durchschnitt der anderen Eltern üblich ist, hat auf die Einordnung unter § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 keinen Einfluss (siehe dazu auch die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofs zur Verfassungskonformität der „Familienbesteuerung“ wie oben und die dort zitierte Vorjudikatur).

Ausgenommen von der "Abpauschalierung" des § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind *"Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes"* im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl. Nr. 59/2001. Diese gelten dann als außergewöhnliche Belastung, *"wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 S pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt"*.

Es ist daher die Frage zu beantworten, ob die Ausbildungsstätte "Pädagogische Akademie X" noch als im *"Einzugsbereich"* des Wohnortes V der Berufungswerberin gelegen anzusehen ist oder nicht.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 wird im § 1 bestimmt, dass Ausbildungsstätten, welche vom Wohnort mehr als 80 Kilometer entfernt sind, außerhalb des Einzugsbereiches liegen. Absatz 2 leg. cit. legt in der Form einer Fiktion fest, dass Ausbildungsstätten *"jedenfalls"* als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, *"wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist"*. Entsprechend § 4 der letztgenannten Verordnung ist die Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort X vom Ort V, dem Wohnort der Berufungswerberin zeitlich zumutbar.

Allerdings gilt ab 19.12.2001 folgende Fassung des § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes (BGBl. II Nr. 449/2001): *"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."*

§ 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetz legt fest, dass der zuständige Bundesminister durch Verordnung festzulegen hat, von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt

zeitlich noch zumutbar ist und führt weiter aus: *“Eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar.”.*

In der Zusammenschau der bis jetzt aufgezählten Normen ergibt sich jedenfalls ab 19. Dezember 2001, dass auch dann, wenn, wie im Fall der Berufungswerberin, in der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 (BGBl. 605/1993) die Hin- und Rückfahrt zum Studienort (im Fall der Berufungswerberin X) zum Wohnort (V) als zeitlich noch zumutbar bezeichnet wird, der Studienort als nicht im Einzugsbereich gelegen im Sinn des § 34 Abs. 8 EStG 1988 anzusehen ist, sofern die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benutzung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als eine Stunde beträgt. Allerdings sieht die Übergangsbestimmung des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend der Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes vor, dass der § 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 erst für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden ist.

Geht man davon aus, dass die oben genannten Verordnungen, den gesetzlichen Begriff “Einzugsbereich” definieren und dass Verordnungen im Verhältnis zu Gesetzen dem Prinzip der deckungsgleichen Entsprechung unterliegen, sowie, dass die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 dem Gesetz entspricht, so kann sie den Begriff Einzugsbereich nicht anders definieren als dieselbe Verordnung in ihrer Stammfassung. So gesehen können die mit dem BGBl. II Nr. 449/2001 vorgenommenen Änderungen und Ergänzungen nur klarstellenden Charakter haben und muss das gleiche Ergebnis, nämlich, dass auch bei Orten, welchen in der Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. 605/1993, die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt zugeschrieben wird, der Nachweis möglich ist, dass die Fahrzeit vom Wohnort zu Ausbildungsstätte beziehungsweise zurück mit dem schnellsten öffentlichen Verkehrsmittel, länger als eine Stunde dauert und damit die Ausbildungsstätte nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen ist, für Zeiträume vor 2002 im Weg der Interpretation erreicht werden können.

Hilfestellung bietet hier § 22 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. II Nr. 295/2001 vom 15.8.2001 wonach, wenn in einem Verfahren über die Zuerkennung von Studienbeihilfe nachgewiesen wird, dass von einer Gemeinde die

tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt, die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar gilt.

Betrachtet man den § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz (*„Von welchen Gemeinden diese tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist, hat der zuständige Bundesminister 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.“*) legt dies den Rahmen für den Verordnungsgeber fest. Mit anderen Worten, eine Verordnung, welche auf § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz basiert, kann in keinem Fall die Hin- und Rückfahrt zum beziehungsweise vom Studienort vom oder zum Wohnort als zumutbar erklären, wenn die Fahrzeit mit dem günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als eine Stunde beträgt. Daraus lässt sich erkennen dass der § 22 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 in der Fassung BGBl. II Nr. 295/2001 ebenfalls nur klarstellenden Charakter hat. Aufgrund des unmittelbaren Verweises des § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in der Fassung BGBl. 624/1995 auf die Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes wird diese zuletzt dargestellte Interpretation des Studienförderungsgesetzes und der darauf basierenden Verordnungen auch Bestandteil des § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes in der Fassung BGBl. 624/1995.

Rückendeckung erhält diese Interpretation sogar durch die dem Verordnungsgeber unterstellte Dienststelle, dem Bundesministerium für Finanzen, im Lohnsteuer-Protokoll 2002 (BMF 2. 10. 2002, 07 0101/1-IV/7/02, ARD 5348/24/2002) geäußerte Rechtsansicht, welche ausdrückt, dass gegen die rückwirkende Anwendung der Möglichkeit auch bei jenen Gemeinden, die nach den Verordnungen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz, genannt sind, den Nachweis zu erbringen, dass die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt und die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort daher zeitlich nicht mehr zumutbar ist, keine Bedenken bestehen.

Betrachtet man nun die für 2001 geltenden Fahrpläne zwischen V und X stellt sich heraus, dass für die Fahrt zwischen diesen beiden Orten ohne Weg zu oder von den Haltestellen jedenfalls eine Stunde, in mehr als zwei Drittel der möglichen Verbindungen etwa eineinviertel

Stunden notwendig waren, um diese Strecke zu überwinden. Wobei die schnelleren Verbindungen vor allem in den Nachtstunden anzufinden sind.

Unter Anwendung der oben erläuterten Rechtslage bedeutet dies aber, dass für die Tochter der Berufungswerberin die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnort V und Studienort X nicht zumutbar gewesen ist, daher der Ausbildungsort als nicht im Einzugsbereich des § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelegen anzusehen ist und der Berufung stattzugeben war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 8. September 2003