



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Beamter, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Halbmayer, vom 29. April 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 22. Juni 2004 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seinen Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 bis 2003 unter anderem den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für seine Kinder. D habe die HBLA in Amstetten und C das Gymnasium in Wieselburg besucht; in beiden Fällen betrage die Fahrzeit mehr als eine Stunde, „nur Schülerbusverbindung“.

Schulbesuchsbestätigungen wurden mit der Erklärung 2001 vorgelegt; in der Erklärung 2003 ist zusätzlich vermerkt: „Schulbus nach Wieselburg: Weg zur Einstiegstelle des öff. Verkehrsmittels ist mehr als 1,5 km vom Wohnort entfernt. Fahrzeit mehr als 1 Stunde“.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes teilte der Bw. mit Schreiben vom 22. April 2004 unter anderem mit:

„... dass die Entfernung von der Wohnung in Steinakirchen, ..., bis zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels in Steinakirchen beim Bahnhof 1,7 km beträgt. Die Ausstiegstelle in Wieselburg befindet sich unmittelbar vor dem Gymnasium. Die Strecke von der Wohnung

bis zur Buseinstiegsstelle in Steinakirchen wird von meiner Tochter C zu Fuß bewältigt (ebenso bei der Rückfahrt). Laut Fahrplan für das Schuljahr 2003/2004 beträgt die Fahrzeit für den Schülerbus für den Weg vom Gymnasium Wieselburg nach Steinakirchen 21 Minuten. Die tatsächliche Fahrtzeit ist aber erfahrungsgemäß länger und schwankt zwischen 25 und 30 Minuten.

So wurde der Schülerbus der Fa. K., der die Strecke Wieselburg – Steinakirchen täglich um 13.40 Uhr befährt, am 21. April 2004 einer zeitlichen Überprüfung unterzogen.

Der Bus hält beim Bahnhof in Wieselburg, in Bodensdorf, Marbach, Brunning, Zarnsdorf, Thorwarting, Wolfpassing und Steinakirchen. Ankunft in Steinakirchen: 14.09 Uhr.

Beweis: Tachoscheibe des Busses mit dem Kennzeichen ME...

Der Schülerbus um 12.35 Uhr fährt zusätzlich noch zur Hauptschule Wieselburg, um dort Schüler für die Heimfahrt mitzunehmen.

Für die gesamte Strecke Wohnung – Schule bzw. Schule – Wohnung benötigt meine Tochter (13 Jahre) etwas mehr als 1 Stunde.“

Mit Bescheiden vom 29. April 2004 veranlagte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs den Bw. zur Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003, wobei im Einkommensteuerbescheid 2001 der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung mit 18.000 S und in den Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 mit jeweils 1.320 € berücksichtigt wurde.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2003, auf welche in den beiden anderen Bescheiden verwiesen wird, wird zur auswärtigen Berufsausbildung ausgeführt:

„Betreffend Berufsausbildung des Kindes in Wieselburg beträgt die Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels zwischen Studienort Wieselburg und Wohnort Steinakirchen laut Ihren Angaben 21 min. Weiters ist ein Weg von 1,7 km von der Ein-/Ausstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels zur Wohnung zu bewältigen. Nach menschlichem Erfahrungsgut kann davon ausgegangen werden, dass die Strecke von der Wohnung bis zur Schule bzw. zurück innerhalb einer Stunde bewältigt werden kann. Der Bescheid wurde dahingehend berichtigt“.

Mit Schreiben vom 10. Mai 2004, am gleichen Tag beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs eingelangt, er hob der Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie gegen die Freibetragsbescheide für 2003, 2004 und 2005 mit dem ersichtlichen Antrag, den Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung von C am Gymnasium in Wieselburg zu berücksichtigen.

Der Zeitaufwand für den Schulweg betrage 1 Stunde 15 Minuten:

„Abfahrt von zu Hause mit dem Fahrrad: 6.30 Uhr

Entfernung Wohnung – Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels (Schulbus) beim Bahnhof 1,7 km

Dieser Weg wird nach ständiger Rechtsprechung berücksichtigt, da die Entfernung mehr als 1,5 km beträgt.

Abfahrt mit Bus von Steinakirchen: 6.49 Uhr

Ankunft in Wieselburg Schule: 7.10 Uhr

Schulbeginn: 7.45 Uhr

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 24.2.2000, ZI 96/15/0187, sind auch die Wartezeiten zwischen verschiedenen öffentl. Verkehrsmitteln und auch die Wartezeit auf den Schulbeginn zu berücksichtigen.

Es ist daher davon auszugehen, dass „nach menschlichem Erfahrungsgut“ die Strecke von der Wohnung bis zu Schule unter Berücksichtigung der Wartezeit bis zum Schulbeginn nicht in einer Stunde bewältigt werden kann...“

Beigefügt waren Ausdrücke aus dem RIS betreffend die Leitsätze zu VwGH 22.2.2000, 96/15/0167, sowie zu VwGH 22.9.2000, 98/15/0098.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 22./23. Juni 2004 wies das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufungen als unbegründet ab.

Bei der Berechnung der Fahrzeit seien Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies gehe unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt werde (Steinakirchen gehöre zum Einzugsbereich von Wieselburg). Es werde dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten seien, könne daher nicht anders vorgegangen werden.

Die Zumutbarkeit sei jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten werde. Für das günstigste Verkehrsmittel sei ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiere, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältige. Das müsse nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.86, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen sei nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen seien daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort. Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes seien dagegen zu berücksichtigen.

Da die Berufungen gegen die Arbeitnehmerveranlagungsbescheide abgewiesen werden, könnten auch die Freibetragsbescheide 2004 und 2005 nicht geändert werden.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2004, beim Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs am 8. Juli 2004 eingelangt, beantragte der Bw., die Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001, 2002 und 2003 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend zur Berufung werde angeführt, dass für die Beurteilung der Wegstrecke für den Schulbesuch der Tochter C im Gymnasium Wieselburg auch die Wartezeit bis zum Schulbeginn zu berücksichtigen sei, da es sich hier nicht um eine individuelle Unterrichtszeit (auf die keine

Rücksicht zu nehmen sei), sondern um den täglichen Schulbeginn in der Schule, somit um einen für alle Schüler in gleicher Weise geltenden Zeitpunkt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.2.2000, 96/15/0187, ausföhre, müssten bei der Beurteilung des Einzugsbereiches i.S.d. § 34 Abs. 8 EStG 1988 sowohl das Alter des Kindes (die Tochter sei in den Veranlagungsjahren 2001 bis 2003 zwischen 10 und 12 Jahren alt gewesen) als auch die zur Verfügung stehenden Verkehrsverbindungen berücksichtigt werden. Es sei auch auf die Besonderheit des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen.

Nochmals wurde die Entfernung der Wohnung zum Bahnhof sowie die einzelnen Abfahrts- und Ankunftszeiten – wie in der Berufung – dargelegt.

Der zeitliche Gesamtaufwand betrage 1 Stunde 15 Minuten. Daher gelte § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes.

Beigeschlossen war eine Bestätigung des Gymnasiums Wieselburg, wonach der Unterricht um 7.45 Uhr beginne sowie ein Fahrplanauszug betreffend den Teilstreckenverkehr Gresten – Wieselburg der Post. Demzufolge verkehren zwischen Steinakirchen am Forst Bf. (Bahnhof) und Wieselburg Gymnasium unter anderem folgende Busse:

Abfahrt Steinakirchen Bf. 6.49, Ankunft Wieselburg Gymnasium: 7.10, Fahrzeit: 21 Minuten.

Abfahrt Wieselburg Gymnasium: 12.35, Ankunft Steinakirchen Hauptplatz: 12.55, Fahrzeit 20 Minuten.

Abfahrt Wieselburg Gymnasium: 12.55, Ankunft Steinakirchen Hauptplatz: 13.17, Fahrzeit: 22 Minuten.

Abfahrt Wieselburg Gymnasium: 13.40, Ankunft Steinakirchen Bf.: 14.05, Fahrzeit 25 Minuten.

Abfahrt Wieselburg Gymnasium: 15.20, Ankunft Steinakirchen Hauptplatz: 15.45, Fahrzeit: 25 Minuten.

Abfahrt Wieselburg Gymnasium: 17.19, Ankunft Steinakirchen Bf.: 17.35, Fahrzeit: 16 Minuten.

Mit Bericht vom 27. Juli 2004 legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Die von Amts wegen am 30. Juni 2005 zunächst für 19. Juli 2005 anberaumte mündliche Berufungsverhandlung wurde über Ersuchen des Bw. am 5. Juli 2005 auf den 20. September 2005 verschoben.

Mit Schriftsatz vom 6. Juli 2005 stellte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs als Amtspartei folgende Abänderungsanträge:

1. Außergewöhnliche Belastung wegen auswärtiger Berufungsausbildung der Tochter D in Amstetten 2001 – 2003:

Hier sei nach nunmehriger Ansicht des Finanzamtes der Pauschbetrag nicht zu gewähren, da ebenso wie beim Schulbesuch der Tochter C in Wieselburg die Voraussetzungen der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 nicht gegeben seien.

2. Außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung 2001 – 2003:

Die Pauschbeträge für 50%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit und Diätverpflegung seien nicht zu berücksichtigen, da die amtsärztliche Bestätigung vom 12. Mai 1995 nur eine vorübergehende Minderung der Erwerbsfähigkeit von zwei Jahren aufweise. Die in den Jahren 2002 und 2003 geltend gemachten Kosten für Heilbehandlung (Kur, Medikamente) seien nur als Krankheitskosten mit Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzusetzen.

3. Sonderausgaben Wohnraumschaffung 2003 Instandsetzungsarbeiten

Stiege 3.876 €:

Zur endgültigen Beurteilung, ob es sich tatsächlich um Wohnraumschaffung handle, seien folgende Unterlagen in Kopie nach Ansicht des Finanzamtes erforderlich:

- Benützungsbewilligung des Hauses
- „falls vorhanden: behördliche Auflagen“
- Rechnung

4. Werbungskosten 2003 Reparatur von Steinschlagschäden Kraftfahrzeug:

Zur endgültigen Beurteilung wären folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- Auf welchen Dienstfahrten kam es zu den beiden Windschutzscheiben einschlägen?
- Wurden vom Dienstgeber für diese Fahrten km-Geld-Ersätze gewährt?
- Wurde für die Schäden vom Dienstgeber oder von einer Versicherung Schadenersatz geleistet?

5. Werbungskosten 2001 – 2003 Teilbeträge Computeranlage:

Zur endgültigen Beurteilung wäre folgende Frage zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

-
- Angabe der Art der beruflichen Verwendung der Computeranlage
 - Kopie der Rechnung

Über die Berufung wurde erwogen:

Bis zum Schriftsatz des Finanzamtes als Amtspartei vom 6. Juli 2005 war zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens lediglich strittig, ob dem Bw. in den Streitjahren für seine Tochter C der Pauschbetrag für eine Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes zustehe.

Während der Bw. dies auf Grund der Dauer des Weges zwischen Wohnung und Schule und unter Hinweis auf vor der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangene Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes bejaht, hält das Finanzamt die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrages für nicht gegeben, da die Fahrzeit zwischen Steinakirchen und Wieselburg nur 21 Minuten betrage und somit unter einer Stunde liege.

Aufgrund der Akten des Finanzamtes sowie der vom Unabhängigen Finanzsenat bisher durchgeföhrten Ermittlungen steht vorerst folgender Sachverhalt fest:

Familienwohnsitz der Familie des Bw. ist Steinakirchen.

In den Jahren 2001 bis 2003 besuchte die eine Tochter des Bw., D, die HBLA Amstetten, die andere, C, das Gymnasium in Wieselburg.

Der Schulweg von C verläuft i.d.R. wie folgt:

C legt die ca. 1,7 km zwischen der Wohnung und der Einstiegstelle des Schulbusses beim Bahnhof Steinakirchen entweder zu Fuß oder mit dem Fahrrad zurück.

Der Schulbus fährt von Steinakirchen um 6.49 Uhr ab und kommt in Wieselburg bei der Schule um 7.10 Uhr an.

Dort wartet C, bis um 7.45 Uhr die Schule beginnt.

Zwischen Steinakirchen am Forst und Wieselburg verkehren in beide Richtungen täglich mehrere, für die Tochter des Bw. verwendbare Postautobusse mit einer Fahrzeit zwischen 16 und 25 Minuten.

Die Fahrzeit mit dem Schulbus beträgt bis zu 30 Minuten.

Steinakirchen am Forst ist von Amstetten und von Wieselburg weniger als 80 km entfernt, und zwar von Amstetten rund 16 km und von Wieselburg rund 12 km.

Gemäß § 17 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1972, BGBl.Nr. 605/1993, in der Fassung BGBl.Nr. 616/1995, BGBl.Nr. 307/1997 und BGBl. II Nr. 295/2001 ist von der Gemeinde Steinakirchen am Forst die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wieselburg zeitlich noch zumutbar; ebenso nach § 29 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1972, BGBl.Nr. 604/1993, in der Fassung BGBl.Nr. 632/1995 und BGBl.Nr. 315/1997.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt hiebei dem Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens, insbesondere jenem des Bw.

Der Bw. selbst hat angegeben, dass die Fahrzeit mit dem Autobus für C zwischen 25 und 30 Minuten betrage.

Die Entfernung zwischen Steinakirchen am Forst und Amstetten bzw. Wieselburg wurde mit dem Routenplaner www.viamichelin.at ermittelt.

Die Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen Steinakirchen und Amstetten mit der elektronischen Fahrplanauskunft www.vor.at.

Rechtlich folgt hieraus:

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 1.500 S (ab 2002: 110 €) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen (im Folgenden als Verordnung bezeichnet). Diese Verordnung wurde mit BGBl. II Nr. 449/2001 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 geändert.

1. Rechtslage Jänner bis September 2001 (betreffend C) bzw. Jänner bis Dezember 2001 betreffend D):

Die zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts wesentlichen Bestimmungen dieser Verordnung lauten in der für den Streitzeitraum 2001 gültigen Stammfassung:

„§ 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 bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr

als je eine Stunde bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte bleiben jeweils für Wegstrecken bis 1.500 m außer Ansatz.

(2) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten jedenfalls 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 ist.

(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.“

Unter „Einzugsbereich des Wohnortes“ i.S.d. § 34 EStG 1988 ist jener Bereich zu verstehen, in dem die tägliche Hin- und Rückfahrt zum Ausbildungsort zeitlich als noch zumutbar anzusehen ist (vgl. VwGH 31. 1. 2000, 95/15/0196; VwGH 14. 9. 1994, 91/13/0229).

Beträgt die Entfernung zwischen Ausbildungs(Studien)- und Wohnort weniger als 80 km und gilt die tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen den beiden Orten gemäß der zu § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 ergangenen Verordnungen als zeitlich zumutbar, erfolgt die Berufsausbildung eines Kindes innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Die durch eine solche Berufsausbildung verursachten Aufwendungen können weder nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 noch - im Hinblick auf die Anordnungen in § 34 Abs. 7 EStG 1988 - nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 18.3.2003, RV/0356-/I/02; UFS [Linz], Senat 6 [Referent], 11.3.2003, RV/1360-L/02; UFS [Linz], Senat 2, 10.6.2003, RV/1297-L/02; UFS [Linz], Senat 7 [Referent], 21.3.2003, RV/1281-L/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 1.8.2003, RV/2672-W/02); UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.8.2003, RV/4232-W/02, u.v.a.).

Nach der im Zeitraum Jänner bis September 2001 geltenden Rechtslage stellen die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz eine unwiderlegliche Vermutung auf, dass hinsichtlich der in ihnen genannten Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist (vgl. VwGH 22. 9. 2000, 98/15/0098; VwGH 28. 5. 1997, 96/13/0109).

Wie festgestellt, nennen Verordnungen des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 als

Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wieselburg zeitlich noch zumutbar ist, unter anderem Steinakirchen am Forst.

Es kommt daher im Zeitraum Jänner bis September 2001 die unwiderlegliche Vermutung der Verordnung, dass eine tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar ist, zum Tragen.

Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat bei dieser Sach- und Rechtslage verwehrt zu prüfen, ob im Einzelfall ungeachtet der Anführung der Wohngemeinde in einer der Verordnungen eine tägliche Hin- und Rückfahrt nicht möglich ist.

Hinsichtlich C kommt daher für den Zeitraum 1 – 9/2001 der Pauschbetrag für eine auswärtige Berufsausbildung nicht zum Tragen.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass der VwGH in einer Reihe von Erkenntnissen zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 immer wieder darauf hingewiesen hat, dass bei der Beurteilung der Zumutbarkeit nicht nach schematischen Kriterien vorzugehen, sondern auf die Besonderheit des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen ist. Insbesondere ist nach dieser Judikatur eine Wegzeit zwischen Wohnung und Studienstätte – unter Berücksichtigung von des Weges zwischen Wohn- und Haltestelle, Umsteigzeiten, innerörtlicher Verkehrsmittel, Wegzeit von der letzten Haltestelle zur Ausbildungsstätte – zu berücksichtigen. Allerdings bezieht sich diese Judikatur auf die Zeiträume vor Erlassung der Verordnung BGBl.Nr. 624/1995 und ist daher auf den Berufungszeitraum nicht anwendbar (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34, Anm. 71).

In den Jahren 2001 bis 2003 besuchte die zweite Tochter des Bw., D, die HBLA Amstetten.

Das Finanzamt hat bisher den Pauschbetrag für D gewährt, bestreitet jedoch nunmehr – ohne detaillierte Begründung - das Vorliegen der Voraussetzungen hierfür.

Der Unabhängige Finanzsenat hat hierzu folgende Ermittlungen gepflogen:

Die HAK/HASCH/HBLA Amstetten befindet sich in der Stefan-Fadinger-Straße in der Nähe des Bundesgymnasiums und der Hauptschule II.

Amstetten wird in keiner Verordnung zum Studienförderungsgesetz 1972 als Studienort genannt.

Von Steinakirchen Hauptplatz fährt um 6.40 Uhr ein Autobus, der um 7.00 in Amstetten in der Ybbsstraße ankommt, von wo bis zur Schule etwa ein Fußweg von 8 Minuten zurückzulegen ist (Fahr- und Gehzeit insgesamt 28 Minuten). Die zweite Verbindung am Morgen (Abfahrt 6.49, Ankunft 8.33) benötigt 1 Stunde 4 Minuten.

Für die Rückfahrt stehen zwei Verbindungen mit einer Fahrzeit unter einer Stunde, und zwar mit Abfahrt 12.23 (Ankunft 14.10, Fahrzeit 46 Minuten) und mit Abfahrt 13.23 (Ankunft 14.10,

Fahrzeit 47 Minuten) zur Verfügung; eine letzte Verbindung um 16.08 hat eine Fahrzeit von 1:40 bzw. 1:49 Stunden.

Zu diesen Ermittlungsergebnissen wurden die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens bislang nicht gehört; dies hätte im Rahmen der amtswegigen mündlichen Berufungsverhandlung erfolgen sollen.

Das Unterrichtsende von D ist dem Unabhängigen Finanzsenat nicht bekannt; mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurden entsprechende Nachweise angefordert.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag daher vorerst nicht die entsprechenden Feststellungen zu treffen.

Ob vom Wohnort des Bw. die HBLA Amstetten nur mit einer Stunde übersteigenden Fahrzeit – die nicht nach § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend auswärtige Berufsausbildung, sondern nach § 2 Abs. 1 dieser Verordnung in der im Jahr 2001 gültigen Fassung zu ermitteln ist - erreicht werden kann, steht somit auf Grund des bisherigen Verfahrens nicht fest.

2. Rechtslage ab Oktober 2001 (betreffend C) und ab Jänner 2002 (betreffend C und D):

Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 (§ 4 der Verordnung i.d.F. BGBl. II Nr. 449/2001) wurde § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, wie folgt neu gefasst:

§ 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 (zB Unterbringung in einem Internat).

Hieraus ist für den Bw. freilich vorerst nichts gewonnen, weil die Verordnung in dieser Fassung während des gesamten Jahres 2001 nicht anwendbar ist, sondern erst ab 2002 gilt.

Allerdings ist zu beachten, dass auch die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 eine Änderung erfahren hat. Mit BGBl. II Nr. 295/2001 wurde in die Verordnung – mit erstmaliger Wirksamkeit für Anträge von Studierenden für das Studienjahr 2001/2002 (§ 23 Abs. 6 dieser Verordnung i.d.F. BGBl. II Nr. 295/2001) – anstelle des bisherigen § 22 ein neuer § 22 eingefügt, der wie folgt lautet:

„§ 22. 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, so gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar.“

Es ist daher nach herrschender Meinung seit 1. 10. 2001 (Beginn des Studienjahres 2001/2002, § 6 Abs. 1 UniStG) auch im Abgabenverfahren der Gegenbeweis der längeren Fahrtdauer zulässig (die Neufassung der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 durch Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 erfolgte zwar erst ab 1. 1. 2002, durch den Verweis auch in der Stammfassung der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 auf die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 ergibt sich jedoch die Zulässigkeit schon ab 1. 10. 2001; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 69; vgl. auch Lohnsteuerprotokoll 2002, 1.18.2).

Die Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 enthält einen dynamischen Verweis auf die Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 („...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 ist...“); da nach der seit 1. Oktober 2001 anzuwendenden Fassung der hier maßgeblichen Verordnung zum StudienförderungsG 1992 bei Nachweis einer eine Stunde überschreitenden Fahrzeit die tägliche Fahrt trotz Nennung in der Verordnung als nicht zumutbar gilt, entfaltet ein derartiger Nachweis auch Wirkungen im Abgabenverfahren (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.7.2003, RV/4572-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.7.2003, RV/3698-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 11.7.2003, RV/3702-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 18.8.2003, RV/4356-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 29.8.2003, RV/4297-W/02). Der von UFS [Linz], Senat 3 [Referent], 8.9.2003, RV/0003-L/03, mit ausführlicher Begründung vertretenen Auffassung, dieser Nachweis könne bereits für Zeiträume vor dem 1. Oktober 2001 geführt werden, wird im Hinblick auf die ausdrücklichen Inkrafttretensbestimmungen in den jeweiligen Verordnungen nicht

gefolgt. Auch das in dieser Entscheidung zitierte Lohnsteuerprotokoll 2002 zieht die Rückwirkengrenze beim Studienjahr 2001/2002, also mit 1. Oktober 2001.

Dieser Nachweis wird im Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 (wie auch ab Jänner 2002) freilich an Hand der Grundsätze des StudienförderungsG 1992 – und nicht an Hand der Ermittlungsgrundsätze des § 2 Abs. 1 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung für jene Ausbildungsorte, die in keiner Verordnung nach § 26 Abs. 3 StudienförderungsG 1992 genannt sind – zu führen sein (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 12.8.2003, RV/4223-W/02; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 5.12.2003, RV/4519-W/02).

Nach Ansicht des VfGH kann der in § 26 StudienförderungsG 1992 verwendete Begriff des „günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels“ nicht anders als dahin verstanden werden, dass in jede 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 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 kann 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 allfälligen Umsteigen), ist die tägliche Hin- und Rückfahrt zumutbar (UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 29.8.2003, RV/4297-W/02).

Nach § 2 Abs. 2 Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 i.V.m. § 22 Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 i.d.F. BGBl. II Nr. 295/2001 (anders als nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung) sind 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).

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).

Auch die Studie des Österreichischen Instituts für Raumplanung, die den Verordnungen zum StudienförderungsG 1992 zugrunde liegt, rechnete mit dem jeweiligen Stadtzentrum bzw. zentralen Bahnhöfen und Haltestellen, wobei abgesehen von Linz und Wien der jeweilige (Haupt)Bahnhof, in diesen beiden Städten folgende Aus- bzw. Einstiegsstellen herangezogen wurden: Linz: Hauptbahnhof, Bahnhof Linz-Urfahr, (aus dem Mühlviertel) Linz Hessenplatz. Wien: Bahn: Wien Westbahnhof, Wien Franz Josefs-Bahnhof, Wien Nord, Wien Südbahnhof, (aus Richtung Wolfsthal) Wien Mitte; Regionalbusverkehr: Wien Brigittaplatz, Wien Nord, Gürtel (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 71*).

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. Kann diese Strecke mit zumutbarer Weise verwendbaren öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Gesamtfahrzeit von weniger als einer Stunde zurückgelegt werden, kommt die Gewährung des Pauschbetrages nach § 34 Abs 8 EStG 1988 nicht in Betracht
(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, a.a.O.*).

Der Bw. hat eingeräumt, dass die reine Fahrzeit zwischen Steinakirchen und Wieselburg mit dem Schulbus höchstens eine halbe Stunde beträgt.

Da der Weg bis zur Haltestelle sowie die Wartezeit zwischen Schulbeginn bzw. –ende und der Ankunft bzw. der Abfahrt des Busses hier – wie ausgeführt – nicht maßgeblich ist, wurde der Nachweis einer regelmäßig eine Stunde überschreitenden Fahrzeit daher vom Bw. nicht geführt.

Auch ab Oktober 2001 steht daher für C der Pauschbetrag nicht zu.

Was D anlangt, so ist die Verordnung in der oben dargestellten Fassung erst ab Jänner 2002 anzuwenden.

Für die Jahre 2002 und 2003 ist daher die Erreichbarkeit der HTBL Amstetten nach den in § 2 Abs. 1 der Verordnung i.d.F. BGBl. II Nr. 449/2001 genannten – und von jenen nach der Stammfassung abweichenden – Kriterien zu beurteilen.

Die Sache wäre zwar, was den Pauschbetrag für C anlangt, entscheidungsreif (und die Berufung als unbegründet abzuweisen), allerdings steht hinsichtlich des vom Unabhängigen Finanzsenat von Amts wegen im Rahmen seiner Änderungsbefugnis (§ 289 Abs. 2 BAO) aufzugreifenden Pauschbetrages für C der entscheidungswesentliche Sachverhalt noch nicht fest.

In seinem nach Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung übermitteltem Schriftsatz vom 6. Juli 2005 beantragt das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs über die Nichtgewährung des Pauschbetrages für C hinaus die Abänderungen der angefochtenen Bescheide zu Ungunsten des Bw. sowie die Durchführung von ergänzenden Ermittlungen in mehreren Punkten. Zu diesen Punkten wurden, soweit sich dies dem vorgelegten Akt des Finanzamtes entnehmen lässt, bisher keine weiteren Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz gepflogen.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. *Ritz*, BAO-HB, 228).

Da die durchzuführenden Ermittlungen anderslautende Bescheide nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, waren die angefochtenen Bescheide (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidungen) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen und den Umstand, dass ein Teil dieser Ergänzungen erst auf Grund der Anträge des Finanzamtes im Verfahren vor dem Unabhängigen Berufungssenat erforderlich geworden ist, war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Von der Durchführung der von Amts wegen anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung war zufolge der nach der Ladung gestellten zusätzlichen Anträge des Finanzamtes und des hieraus resultierenden zusätzlichen Ermittlungsbedarfs Abstand zu nehmen und sofort mit Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt vorzugehen.

Hinweis: Die Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung am 20. September 2005 ist zufolge dieser Entscheidung als gegenstandslos zu erachten!

Wien, am 19. Juli 2005