



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 1. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 30. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung 2003 beantragte der Berufungswerber die Anerkennung von Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter als außergewöhnliche Belastung mit dem Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (für zwölf Monate 1.320 EUR). Wohnort des Berufungswerbers und seiner Familie war GW, seine Tochter studierte in Graz.

Nachdem im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 9. November 2004 ergangen war, erließ das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid nach § 293b BAO, mit dem es den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter des Berufungswerbers) die Anerkennung versagte. Zur Begründung verwies es darauf, dass die Fahrzeit des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels zwischen dem Familienwohntort und dem Studienort unter einer Stunde liege.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Berufungswerber vor, seiner Tochter stehe als öffentliches Verkehrsmittel nur der Postbus zur Verfügung, diesen habe sie bloß an

einzelnen Tagen benutzen können. Sie habe zu nachstehend genannten Zeiten Vorlesungen besucht: Montag von 11 bis 12.30 Uhr, Dienstag von 11 bis 13 Uhr und von 15.30 bis 17 Uhr, Donnerstag von 9 bis 10.30 Uhr, von 14 bis 15.30 Uhr, von 16 bis 18 Uhr und von 19 bis 21 Uhr und Freitag von 17 bis 18.30 Uhr.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2007 teilte der Berufungswerber mit, dass seine Tochter im Jahr 2003 Philosophie und Germanistik studiert habe. Es habe Lehrveranstaltungen gegeben, die Schwerpunkte des Studiums mit Anwesenheitspflicht darstellten und die bis 21.30 Uhr oder bis 21.45 Uhr gedauert hätten. Nach diesen Lehrveranstaltungen sei eine Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht mehr möglich gewesen.

Mit Vorhalt vom 10. Oktober 2007 wurde der Berufungswerber aufgefordert, nachzuweisen, dass seine Tochter im Sommer- und im Wintersemester 2003 Lehrveranstaltungen am Abend besucht habe, die so lange gedauert hätten, dass der letzte Bus (Abfahrt um 19.50 Uhr) nicht mehr habe erreicht werden können.

Diesen Vorhalt beantwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. Oktober 2007 dahingehend, dass seine Tochter lediglich eine bis in den Abend dauernde Lehrveranstaltung im Sommersemester 2003 besucht habe.

Der UFS gab der Berufung mit Berufungsentscheidung vom 26.11.2007, ZI. RV/0398-G/06, teilweise Folge, indem er die Aufwendungen für die auswärtige Berufungsausbildung der Tochter mit dem Betrag von 660 EUR (für sechs Monate des Sommersemesters 2003) berücksichtigte.

Zusammengefasst wird darauf verwiesen, dass dann, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (an manchen Tagen) überhaupt nicht möglich sei und Lehrveranstaltungen erst um 21 Uhr enden würden, das letzte öffentliche Verkehrsmittel aber bereits um 19.50 Uhr den Studienort verlasse, an diesen Tagen ein öffentliches Verkehrsmittel tatsächlich nicht verwendet werden könne und daher eine Fahrzeit unter einer Stunde "unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels" nicht gegeben sein könne. Der Ausbildungsort liege somit außerhalb des (mit öffentlichen Verkehrsmitteln erschlossenen) Nahebereichs des Wohnortes.

Gegen diesen Bescheid erhob das Finanzamt gemäß § 292 BAO Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (Amtsbeschwerde). Der VwGH hob daraufhin die Berufungsentscheidung des UFS mit Erkenntnis vom 8.7.2009, ZI. 2007/15/0306, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Damit tritt das Verfahren an jene Stelle zurück, an der es

sich vor Erlassung der aufgehobenen Berufungsentscheidung des UFS befunden hat. Die Berufung gilt daher wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im fortgesetzten Verfahren ist dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH inhaltlich voll und ganz zu folgen, weswegen es grundsätzlich genügt, darauf hinzuweisen. Zum besseren Verständnis werden die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses im Folgenden wiedergegeben:

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

Nach dem § 1 der zu dieser Bestimmung erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, liegen Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. Der ab 1. Jänner 2002 anzuwendende § 2 dieser Verordnung in der Fassung BGBl. II 2001/449 lautet:

"(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)."

Der § 2 der Verordnung verweist zur Ermittlung der Fahrzeit auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992. Diese Bestimmung lautet:

"(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."

Die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, führt in ihrem § 2 Gemeinden an, von denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Graz zeitlich noch zumutbar ist. In diese Verordnung wurde mit der Verordnung BGBl. II 2001/295 ein § 22 eingefügt, der 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."

Diese Verordnungsbestimmung entspricht dem § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde den Abs. 1 des § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 angewendet. Nach dieser Regelung 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 unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels mehr als je eine Stunde beträgt. Strittig ist, ob unter der in § 2 Abs. 1 der Verordnung genannten Fahrzeit jene Zeit gemeint ist, die im allgemeinen bei Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels für die Zurücklegung der Strecke zwischen den beiden Orten benötigt wird (Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes) oder ob darauf abzustellen ist, ob es nach den Umständen des Einzelfalles im Hinblick auf die konkrete zeitliche Lagerung der Ausbildung (hier: Die Studierende besucht donnerstags von 19 bis 21 Uhr ein Seminar) ein zumutbares Verkehrsmittel gibt.

Der Wortlaut des § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 stellt allgemein auf die Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsstätte ab, ohne auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen. § 2 Abs. 1 der Verordnung verweist auf § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, welche Bestimmung normiert, dass eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel keinesfalls mehr zumutbar ist.

Die Bestimmung des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, entspricht jener des § 13 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1983, BGBl. 436. Zur letztgenannten Bestimmung hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1986, B 437/86, ausgesprochen, der Gesetzgeber habe mit der Regelung auf den Umstand abgestellt, dass das günstigste öffentliche Verkehrsmittel in beiden Fahrtrichtungen jeweils weniger als eine Stunde benötige. Der Gesetzgeber habe damit bewusst Unschärfen in Kauf genommen. Er habe eine andere Fahrtdauer eines für den Studierenden im Einzelfall zweckmäßigeren Verkehrsmittels in Kauf genommen.

Im hg Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0114, hat der Verwaltungsgerichtshof insbesondere aus dem Verweis auf § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 abgeleitet, dass die Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nur auf die Zeit für die Hin- und Rückfahrt vom und zum Studienort abstellt und somit individuelle Wartezeiten vor oder nach Antritt der Fahrten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht berücksichtigt.

Abs. 2 des § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 erfasst die Fälle, in denen die Gemeinde des Familienwohnsitzes in den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 angeführt ist, lässt aber den Nachweis zu, dass "die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt." Bei dem dem genannten Erkenntnis vom 27. August 2008, 2006/15/0114, zu Grunde liegenden Sachverhalt lag der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers in einem solchen Ort, der in der Verordnung gemäß § 25 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 als Gemeinde aufgezählt ist, von der aus die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar ist. Der Beschwerdeführer wollte individuelle Verhältnisse berücksichtigt wissen, indem er die Berechnung der Fahrzeit nicht vom Bahnhof seiner Wohngemeinde, sondern von dem in der Nähe seiner Wohnung gelegenen Bahnhof der Nachbargemeinde begehrte. Die Verordnung sei - so der seinerzeitige Beschwerdeführer - in der Weise zu interpretieren, dass sie die Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zulasse. Ansonsten sei ein Nachweis einer zeitlichen Unzumutbarkeit "nie möglich".

Im Erkenntnis 2006/15/0114 erwiderte der Verwaltungsgerichtshof dem Argument des Beschwerdeführers, die Möglichkeit eines Nachweises einer Fahrzeit von über einer Stunde erfordere die Berücksichtigung eines anderen Abfahrtsortes, weil ansonsten der Nachweis einer zeitlichen Unzumutbarkeit niemals möglich wäre, dass ein solcher Nachweis bereits bei einer Änderung des Fahrplanes oder etwa einer Änderung der Art der öffentlichen

Verkehrsverbindung möglich sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat damit nicht auf die Besonderheit der Fahrtbewegung im Einzelfall, sondern ganz allgemein auf die Dauer der Fahrt zwischen dem Wohnort und dem Ausbildungsort abgestellt.

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, dass die Regelung des § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 ihrem Wortlaut entsprechend auf die allgemeine Fahrtdauer unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels abstellt. Es kommt damit nicht auf die konkrete Lagerung der von Studierenden im Einzelfall besuchten Lehrveranstaltungen an.

Der Gleichheitssatz des Art 7 Abs. 1 B-VG verbietet es nicht, bei der Regelung von Lebensbereichen von einer Durchschnittsbetrachtung auszugehen und demnach zu typisieren. Verwaltungsökonomische Überlegungen stellen einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Gleichbehandlung dar, solange die Regelung nur in einzelnen Fällen und in angemessenem Ausmaß zu Benachteiligungen führen kann (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 5, Tz 389). Vor diesem Hintergrund muss es sich beim "günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel" iSd § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 idF BGBl. II Nr. 449/2001 um ein solches handeln, welches während des Tages Verkehrsverbindungen (mit einer Fahrtdauer von höchstens einer Stunde) sicherstellt. Der Umstand, dass der Studierende im Einzelfall nicht in der Lage ist, andere als in die Nachtstunden hineinreichende Lehrveranstaltungen zu besuchen, stellt einen Ausnahmefall dar, auf den die Verordnung auch unter Bedachtnahme auf Art 7 Abs. 1 B-VG nicht Bedacht zu nehmen brauchte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. Oktober 2009