

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Josef Steininger Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, 7000 Eisenstadt, Kanizsaiweg 10/1, vom 7. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Hoffmann, vom 1. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 unter anderem den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Das Finanzamt gewährte in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 1. Dezember 2005 den Pauschbetrag nicht, ohne dies näher zu begründen.

Die Bw. er hob durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 5. Dezember 2005 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 mit dem Antrag, „die Studienkosten“ der Tochter Kora als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und schloss Studienbestätigungen der Universität Wien bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2005 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus:

*„Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Nahbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht (§ 34 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988). Gem. § 2 Abs. 1 der Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen n wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und umgekehrt mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Hierbei sind Wartezeiten zwischen Ankunft im Ausbildungsort und Ausbildungsbeginn sowie Ausbildungsende und Abfahrt des Verkehrsmittels, ebenso andere Wartezeiten (Fahrten im Heimat- oder Studienort), nicht zu berücksichtigen. Im gegenständl. Fall verkehrt zwischen Eisenstadt und Wien und retour ein Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von unter einer Stunde. Die Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung konnten daher nicht anerkannt werden.“*

Mit in FinanzOnline eingebrachtem Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO wurde von der steuerlichen Vertreterin die Vorlage der Berufung an den „UVS“ beantragt.

*„Hinzufügen möchte ich, dass lt. VO zu § 34 Abs. 8 EStG BGBI 1993/605 § 1 jene Orte aufgezählt sind, bei denen die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist. In dieser Aufzählung ist die Gemeinde Eisenstadt nicht angeführt somit gilt als Umkehrschluss, dass keine Zumutbarkeit mehr vorliegt - und daher folglich die beantragte außergewöhnliche Belastung zu gewähren ist.*

*Aus meiner Sicht gibt es hier kein Ermessen der Behörde, Eisenstadt ist in der VO nicht genannt, daher steht die a.o. Belastung zu, hier ist ausschließlich formal anhand der vorliegenden Verordnungen zu entscheiden!!!*

*Ich beantrage daher den Bescheid vom 1.12.2005 dahingehend zu ändern, die beantragte a.o. Belastung zu gewähren und diesbezüglich einen berichtigten Bescheid herauszugeben.“*

Mit Bericht vom 26. Jänner 2006 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Telefax vom 3. Feber 2006 ergänzte die steuerliche Vertreterin die Berufung wie folgt:

*„In Ergänzung zur eingebrachten Berufung und zum Vorlageantrag übermittle ich der dortigen Behörde den entsprechenden Nachweis der Unrichtigkeit der unterstellten Fahrzeit von*

Eisenstadt nach Wien unter einer Stunde. Es gibt kein öffentliches Verkehrsmittel mit dem eine Studentin ohne eigenes Fahrzeug von Eisenstadt nach Wien unter einer Stunde fahren könnte - nicht einmal zur Stadtgrenze wäre das möglich.

Wenn man davon ausgeht, dass eine Studentin, wie im gegebenen Fall kein Auto besitzt und daher mit dem Fahrrad zum Bahnhof bzw. Busbahnhof fahren muss - dies mit der entsprechenden Zeitreserve für das entsprechende Verkehrsmittel mindesten 10 min. dauert, dann einmal ins Verkehrsmittel eingestiegen, dauert die Zugfahrt im besten Fall (siehe die Beilagen) zwischen 1 Stunde und 9 Minuten. Dann einmal in Wien angekommen, egal ob Südbahnhof oder Meidling ist entweder die Straßenbahn zu benützen (D-Wagen) zum Institut in der Währingerstraße (1090 Wien) oder die U 4 zu benützen. Als Wegzeit bis zum Institut sind mindestens weitere 20 min. zu nehmen. Unter diesen Voraussetzungen beträgt daher der Zeitaufwand von zu Hause bis zum Institut in Wien, deutlich mehr als 1,5 Stunden im besten Fall. Sollte die Fahrt nicht am Morgen bzw. die Rückfahrt nicht am Abend zu den Hauptverkehrszeiten erfolgen (hier ist die Verbindung noch so wie oben beschrieben) dauert die Fahrt einer Strecken noch bis zu einer dreiviertel Stunde mehr.

Genau dass ist auch der Grund warum Eisenstadt in der betreffenden Verordnung nicht genannt wurde. Vielleicht sollte sich das Finanzamt Eisenstadt intern darüber mal klar werden, zumal es bei diversen Referenten in der Vergangenheit diesbezüglich überhaupt keine Diskussion gab. Eine interne Abstimmung wäre insbesondere auch deshalb notwendig weil eine solche Berufung sowohl Zeit als auch Geld kostet und aus meiner Sicht bei einer kurzen Prüfung der Situation durch die Behörde nicht notwendig wäre. Die in der Vorlage behauptete Fahrzeit unter einer Stunde entbehrt jeder Grundlage und entspricht nicht im Geringsten der Realität.“

Beigefügt waren Ausdrücke aus dem ÖBB-Fahrplan im Internet vom 3. Feber 2006 betreffend den um 8:35 von Eisenstadt Domplatz abfahrenden Bus 566 (Ankunft Wien Südtiroler Platz um 9:47, Fahrzeit somit 1:12 Stunden) sowie betreffend den um 8:47 vom Bahnhof Eisenstadt abfahrenden Zug R 7861 (Umsteigen in Wulkaprodersdorf in den E 2814) mit Ankunft Wien Südbahnhof um 9:56 (Fahrzeit somit 1:09 Stunden) und dem handschriftlichen Bemerkten, dass der Weg von zu Hause zum Bahnhof Eisenstadt mit dem Fahrrad 10 Minuten in Anspruch nehme und die Fahrt vom Südbahnhof zur Universität 15 Minuten.

In einem weiteren Telefax vom 10. Feber 2006 wurde ausgeführt:

*„In Ergänzung der Ergänzung zur eingebrachten Berufung und zum Vorlageantrag muss ich leider insoweit ausholen, als ich die Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien in den angeführten Randziffern teilweise für gesetz- und verordnungswidrig ansehe.“*

*Der § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz spricht deutlich davon, dass eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde nicht mehr zumutbar ist: „Eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel ist keinesfalls mehr zumutbar“ wird dort ausgesagt.*

*Die Lohnsteuerrichtlinien verweisen auf eine VwGH Entscheidung aus dem Jahre 1986 in der festgehalten sein soll, dass Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort nicht einzurechnen seien. Dem kann ich nicht zustimmen, § 26 Abs. 3, Studienförderungsgesetz spricht ausdrücklich in der Mehrzahl von den günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel.*

*Eine Studentin hat nichts davon, wenn sie möglicherweise in 54 min. vom Eisenstädter Domplatz am Wiener Südtirolerplatz sich befindet (ich bezweifle als langjähriger Zug- und Autopendler nach Wien, dass diese 54 min. auf Grund des Verkehrsaufkommens zu dieser Zeit auch nur zu einem Drittel der wöchentlichen Fahrten tatsächlich eingehalten werden können).*

*Aus meiner Sicht ist durch die Verwendung der Mehrzahl betreffend der öffentlichen Verkehrsmittel in § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz, dass die U-Bahn- bzw. Straßenbahnhofahrten nicht in die tägliche Fahrzeit einzurechnen sind.*

*Die Studentin braucht mit der U 1 für Südtirolerplatz zum Karlsplatz möglicherweise ohne Wartezeiten 3 Minuten. Vom Karlsplatz zum Schottenring braucht die U 2 mindesten 10 Minuten; auch hier sind keine Wartezeiten bzw. Fußwegzeiten eingerechnet. Insgesamt erfordert daher die Inanspruchnahme der öffentlichen Verkehrsmittel eine reine Fahrzeit von mindestens 67 min.*

*Ich bezweifle auch, dass der Gesetzgeber, wenn er die Zeitangabe von mehr als einer Stunde in § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz ernst nimmt bloß auf die Gemeinde und nicht auf den tatsächlichen Ort der Studiums abstellt, sodass ein zufälliger Halt eines öffentlichen Verkehrsmittel an der nähersten Gemeindegrenze bereits die tatsächliche Fahrzeit als Bestimmungsmaßstab nimmt, insbesondere ist das in einer Großstadt wie Wien eine etwas höhnische Interpretation dieser Bestimmung.*

*Außerdem ist anzufügen; dass der § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz auch ausspricht, dass jedenfalls dann, wenn die Fahrzeit über eine Stunde beträgt keinesfalls mehr die Benützung*

eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist, was aber gleichzeitig nicht heißt, dass dann eine Zumutbarkeit jedenfalls gegeben sein muss, wenn die Fahrzeit unter einer Stunde beträgt. Ich denke, dass man die Bestimmung des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz so interpretieren muss, dass nach der Ratio, dann wenn die tägliche Anreise und Heimkehr deutlich mehr als eine Stunde beträgt eine Zumutbarkeit nicht mehr gegeben ist und daher daraus die Konsequenzen abzuleiten sind. Der § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz stellt keine hopp oder dropp Formel dar, sondern ist vom Wortlaut her und ich meine auch von der Ratio her so zu interpretieren, dass eine An- und Abreise von deutlich mehr als einer Stunde nicht mehr zumutbar ist.

Insbesondere ist der erste Satz des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz nicht als Kann-Bestimmung zu verstehen, sondern jedenfalls als Mussbestimmung: ‚hat der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur durch Verordnung festzulegen‘.

Das bedeutet, dass der Bildungsminister sehr wohl durch VO festzulegen hat (Muss), von welchen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zeitlich noch zumutbar ist. Betreffend die Gemeinde Eisenstadt hat er dies jedenfalls nicht getan.

Hier stellt sich natürlich jetzt die Frage, warum die die tägliche Hin- und Rückfahrt iSd. Studienförderungsgesetzes nicht zumutbar ist bzw. warum soll eine tägliche Hin- und Rückfahrt iSd. § 34 Abs. 8 EStG dann zumutbar sein?

Hier wird von der Finanzbehörde mit völlig unterschiedlichen Mitteln gemessen, insbesondere hängt sich allerdings die VO zu § 34 Abs. 8 BGBI 1995/624 eindeutig auf die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 auf (letzter Satz des § 2 Abs. 1 der VO).

Weiters dreht die VO zu § 34 Abs. 8 BGBI 1995/624 in § 2 Abs. 2 aus meiner Sicht eigentlich die Aussage der Behörde ins Gegenteil um, denn dort wird im ersten Satz klar festgehalten, dass dann, wenn die VOen zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz Gemeinden nennen, diese noch im Einzugsbereich des Studienortes liegen und daher die tägliche Rückkehr zumutbar ist (ich halte fest Eisenstadt ist in dieser VO nicht genannt).

Der restliche Teil des § 2 Abs. 2 der VO zu § 34 Abs. 8 BGBI 1995/624 dreht den Spieß dann nochmals um, nämlich dann, wenn eine Gemeinde in der VO zu § 26 Abs. 3 Studiengesetz zwar genannt wird, aber nachgewiesen werden kann, dass die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt, kann die a.o. Belastung des § 34 Abs. 8 EStG trotzdem in Anspruch genommen werden. Ich meine daher, dass sich die Finanzbehörde über die Verordnung des Bildungsministeriums nur insoweit hinwegsetzen kann, dass für Orte, die in den VO zwar genannt werden, aber nachgewiesen werden kann, dass die Fahrzeit länger als eine Stunde

beträgt die a.o. Belastung gewährt werden kann. Ich kann aber daraus nicht herauslesen, dass für die Finanzbehörde der umgekehrte Weg möglich wäre. Die Nichtnennung einer Gemeinde in einer VO nach § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz kann daher durch die Finanzbehörde nicht übergangen werden. Die Rz 881 dritter Absatz der Lohnsteuerrichtlinien widerspricht der VO zu § 34 Abs. 8 BGBI 1995/624 und ist daher als unbeachtlich einzustufen.

*Es tut mir zwar leid, aber aus meiner Sicht verkennt hier die Behörde die rechtliche Situation.*

*Ich beantrage daher weiter die Gewährung der beantragten a.o. Belastung!!!"*

Beigefügt war ein Ausdruck aus dem RIS unter Hervorhebung des Abs. 3:

„5. Abschnitt

*Höchststudienbeihilfen*

*Allgemeine Höchststudienbeihilfe*

*§ 26 (1) Die Höchststudienbeihilfe beträgt monatlich 424 Euro (jährlich € 5.088 Euro), soweit im Folgenden nichts anderes festgelegt ist.*

*(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) 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.“

Mit Bescheid vom 29. Juni 2006 setzte der Unabhängige Finanzsenat – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – die Entscheidung über die Berufungen gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des vor beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. 2006/15/0114 schwebenden Verfahrens aus, da die Auslegung des Begriffes „Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort“ in § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, Gegenstand dieses Verfahrens bilde und daher der Ausgang des beim VwGH anhängigen Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung im gegenständlichen Berufungsverfahren sei.

Da das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, das Anlass zur Aussetzung des gegenständlichen Berufungsverfahrens gegeben hat, mit Erkenntnis vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114 beendet wurde, wurde das Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Mit Vorhalt vom 12. Feber 2009 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. eine Ablichtung des Erkenntnisses des VwGH vom 27. 8. 2008, 2006/15/0114, des Artikels von Wanke, UFS und auswärtige Berufsausbildung eines Kindes, UFSjournal 2008, 36, sowie Ausdrucke aus der Fahrplandatenbank HAFAS der ÖBB mit allen Verkehrsverbindungen zwischen Wohngemeinde und Ausbildungsgemeinde in der Zeit von 7:00 bis 9:00 Uhr für Sommer 2004 und Winter/Sommer 2004/2005.

Nach einer ausführlichen Rechtsbelehrung teilte der Unabhängige Finanzsenat mit, dass sich aus den im Berufungszeitraum geltenden Fahrplänen ergäbe, dass jedenfalls für die Hinfahrt zur Ausbildungsstätte am Morgen zwischen der zentralen Haltestelle in der Ortsgemeinde und der der Ausbildungsstätte nächstgelegenen zentralen Haltestelle in der Ausbildungsgemeinde (jeweils ohne den Geh-, Fahr- und Wartezeiten zwischen Wohnung und zentraler Haltestelle in der Ortsgemeinde einerseits und zwischen zentraler Haltestelle in der Ausbildungsgemeinde und Ausbildungseinrichtung andererseits) Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde bestehen. Den Fahrplänen lasse sich auch eine erhebliche Überschreitung einer Fahrzeit von einer Stunde für die Rückfahrt nicht entnehmen, sodass von einer Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes auszugehen sei.

*„Zu den beiden Telefax Ihres steuerlichen Vertreters vom 3. und vom 10. Feber 2006 an das Finanzamt ist zu bemerken, dass die Rechtslage durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig klargestellt ist. Es kommt daher nur auf die Standardfahrzeit zwischen Eisenstadt und Wien an. Hierbei ist von den fahrplanmäßigen Fahrzeiten auszugehen, mag es auch Tage geben, an deren das öffentliche Verkehrsmittel mit Verspätung ankommt.“*

*Das bei Nichtnennung einer Gemeinde in einer Verordnung nach dem Studienförderungsgesetz automatisch von der Zuerkennung des Pauschbetrages für auswärtige Berufsausbildung auszugehen ist, lässt sich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. BGBl. II Nr. 449/2001, nicht entnehmen. Folgte man Ihrer Auffassung, wäre § 2 Abs. 1 dieser Verordnung inhaltsleer – dies kann man dem Verordnungsgeber nicht unterstellen. § 2 Abs. 1 dieser Verordnung enthält die Generalregelung für Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km, § 2 Abs. 2 eine verwaltungsvereinfachende Sonderregelung für „Verordnungsgemeinden“, ohne dass damit „Nichtverordnungsgemeinden“ jedenfalls außerhalb des Nahebereichs liegen.“*

Es wäre daher die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Bw. möge innerhalb von vier Wochen bekannt geben, ob sie ihre Berufung aufrecht erhalte. Sofern dies der Fall sei und eine Entscheidung durch den UFS gewünscht werde, möge – unter Beifügung entsprechender Beweismittel (z. B. Fahrplanausdrucke) – dargelegt werden, aus welchen Gründen die Bw. weiterhin der Ansicht sei, die Berufsausbildung sei im Berufungszeitraum im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und der hierzu ergangenen Verordnung außerhalb des Wohnortes erfolgt.

Eine Äußerung zu diesem Vorhalt erfolgte nicht.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

§ 34 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

*„(8) 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 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“*

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, i. d. F. 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 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).*

*§ 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 i. d. F. BGBl. I Nr. 46/2007 lautet:

„Allgemeine Höchststudienbeihilfe“

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

(2) Die Höchststudienbeihilfe beträgt – unbeschadet eines Erhöhungszuschlages gemäß § 30 Abs. 5 – monatlich 606 Euro (jährlich 7.272 Euro) 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 Benutzung 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.“

Im gegenständlichen Berufungsverfahren 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 Abgabenverfahren unstrittig ist, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolge.

Nach den vom Unabhängigen Finanzsenat getroffenen und von der Bw. nicht bestrittenen Feststellungen, befindet sich der Familienwohnsitz in Eisenstadt, wobei Eisenstadt eine eigene Ortsgemeinde ist und kann der Weg zum und vom weniger als 80 km vom Wohnort entfernten 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.

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, i. d. F. 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 i. d. g. F. 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 StudienförderungsG 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 eine Erreichbarkeit mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde gegeben ist. So können sich Verkehrsverbindungen im Lauf der Zeit durch Fahrplananpassungen und Verbesserungen für die Kunden von Massenverkehrsmitteln ändern.

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, BGBl. Nr. 624/1995 i. d. g. F. 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.

Der Umstand allein, dass Eisenstadt in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993, i. d. F. BGBl. Nr. 616/1995, BGBl. II Nr. 307/1997, BGBl. II Nr. 295/2001 und BGBl. II Nr. 299/2004, nicht als Gemeinde genannt wird, von der die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Wien zeitlich noch zumutbar ist, reicht nicht daher aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren (vgl. etwa – ebenfalls zu Eisenstadt – UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 17. 3. 2009, RV/1239-W/06; UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 19. 3. 2009, RV/0713-W/06).

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, BGBl. 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 UFS 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 m. w. N.).

Da die Verordnung – ebenso wie das StudienförderungsG 1992 – auf den Wohnort bzw den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw die Ausbildungsstätte abstellt (auch die Verordnungen zum StudienförderungsG 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 m. w. N) oder – für Buspendler aus dem Burgenland – auch die Bushaltestelle Südtiroler Platz (vgl. etwa UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 24.3.2009, RV/2023-W/06). Die tatsächliche Ein- oder Ausstiegsstelle ist nicht maßgebend.

Wird die Fahrzeit nur in einer Richtung überschritten (zB 45 min für die Hinfahrt, 75 min 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 [Innsbruck], Senat 1 [Referent], 15. 12. 2003, RV/0321-I/02, meist geht es um einige Minuten, vgl UFS [Salzburg], Senat 3 [Referent], 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 [Wien], Senat 17 [Referent], 23. 9. 2003, RV/3891-W/02).

Da nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, denen von der Bw. nicht widersprochen wurde (zu den Verbindungen Eisenstadt – Wien – Eisenstadt im Jahr 2004 siehe etwa auch UFS [Wien], Senat 17, 7. 4. 2009, RV/0193-W/06), 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 eine Stunde zur Verfügung stehen und auch die Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. April 2009