



GZ. RV/0223-W/07
GZ. RV/3439-W/07
GZ RV/4328-W/09
GZ RV/4329-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Günter Kastner über die Berufungen des Bw., Adr.Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 bis 2008 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006 zu entnehmen und diese bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuer für das Jahr 2005.

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2005 neben dem Alleinverdienerabsetzbetrag, unter der Kennzahl 456 Sonderausgaben "*Summe aller Beträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung*

oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden" in Höhe von € 6.691,03, Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften in Höhe von € 102,99 noch den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für seine Tochter.

Mit Bescheid vom 27. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmer-veranlagung) für das Jahr 2005 wurde insoweit von der Erklärung abgewichen, als der Alleinverdienerabsetzbetrag und der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung nicht gewährt worden seien. Bei den Sonderausgaben "Topfsonderausgaben" wurden lediglich Aufwendungen in Höhe von € 730,00 und der Kirchbeitrag in Höhe von € 100,00 in Abzug gebracht.

Begründend wurde ausgeführt:

"Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgaben berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

Die tägliche Heimfahrt der Tochter von Pinkafeld ist zumutbar, daher keine außergewöhnliche Belastung hinsichtlich Ausbildungskosten."

Mit Eingabe vom 11. Dezember 2006 erhob der Bw gegen den oa Bescheid Berufung und führte dazu begründend aus, dass er

1.) die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages beantrage, da er im Kalenderjahr 2005 für mindestens ein Kind für mindestens 7 Monate Familienbeihilfe bezogen hätte und die Einkünfte seiner Ehegattin im Kalenderjahr 2005 nicht mehr als € 6.000,00 betragen hätten.

2.) die Berücksichtigung seiner Sonderausgaben unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages (also Topfsonderausgaben 1.460,00 € statt 730 €) beantragen würde

3.) die Berücksichtigung der auswärtigen Berufsausbildung seiner Tochter als außergewöhnliche Belastung, da diese die Höhere Bundeslehranstalt für wirtschaftliche Berufe in Oberwart besuche.

Wenn nämlich nach § 8 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl Nr. 605/1993, die tägliche Hin- und Rückfahrt von Lockenhaus zum Studienort Oberschützen zeitlich nicht zumutbar sei, dann könne wohl die tägliche Hin- und Rückfahrt von Lockenhaus zum Studienort Oberwart ebenfalls zeitlich nicht zumutbar sein, weil Oberwart noch weiter entfernt sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Begründend wurde ua. ausgeführt:

"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 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 steht nicht allein aufgrund der Berufsausbildung des Kindes außerhalb des Wohnortes zu. Es müssen durch die auswärtige Berufsausbildung auch Aufwendungen entstehen; diese sind allerdings nicht im einzelnen nachzuweisen. Der Pauschbetrag steht auch bei täglichem Pendeln ohne Aufwendungen für ein auswärtiges Quartier zu (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 55).

§ 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)."

Lockenhaus ist in keiner Verordnung gemäß § 26 Abs 3 des Studienförderungsgesetzes als Ausbildungsort genannt, weswegen § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1994 heranzuziehen ist.

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).

Im Geltungsbereich der Verordnung BGBl Nr. 624/1995 ist die Strecke zwischen der zentralen Haltstelle des in Betracht kommenden öffentlichen Verkehrsmittels im Wohnort einerseits und der zentralen Haltstelle 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.

Es wird dabei auf individuelle Unterrichtszeiten nicht Rücksicht genommen. Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist es ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel in einem geringeren Ausmaß als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein.

Laut Fahrpläne beträgt die Fahrzeit von Lockenhaus nach Oberwart nicht mehr als eine Stunde. Der Pauschalbetrag steht daher nicht zu."

Mit Eingabe vom 7. Jänner 2007 (eingelangt beim Finanzamt am 10. Jänner 2007) stellte der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz und stellte gleichzeitig den Antrag, dass sich der gesamte Berufungssenat mit diesem Einspruch beschäftigen würde.

Weiters möchte er der Berufungsvorentscheidung Folgendes entgegenhalten:

1. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.09.1994, 91/13/0229, 25.02.1998, 97/14/0043, 24.02.2000, 96/15/0187, 22.09.2000, 98/15/0098) seien bei der Ermittlung der Fahrzeit zum und vom Ausbildungsort auch die nachstehenden Zeiten zu berücksichtigen:

- a. Die Zeit für den Fußweg von der Wohnung zur Haltstelle des öffentlichen Verkehrsmittels und umgekehrt.
- b Die Zeit von der Ankunft am Ausbildungsort bis zum Schulbeginn
- c. Die Zeit vom Schulende bis zur Abfahrt vom Ausbildungsort.

2. Unter Berücksichtigung dieser Zeiten betrage die Fahrzeit seiner Tochter sowohl von Lockenhaus nach Oberwart als auch umgekehrt täglich mehr als 1 Stunde. Eine Aufstellung liege bei.

3. Weiters dürfe nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die oben zitierten Erkenntnisse) die Zumutbarkeit nicht nach schematisierten Kriterien beurteilt werden, sondern es sei auf die Besonderheiten des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen (zB Unterrichtszeiten usw.).

Der beigelegten Aufstellung sind nachstehende Zeiten zu entnehmen:

Täglich:	
-----------------	--

Wohnort Bw.	6:50
Bushaltestelle Langeck Abfahrt	7:00
Bushaltestelle Oberwart	7:30
Schulbeginn	8:00
Montag:	
Schulschluss	13:00
H. Oberwart Abfahrt	13:05
H. Markt Neuhodis	13:32
Umsteigen Markt Neuhodis	13.45
H. Langeck	14:27
Ort Bw	14:37
Dienstag	
Schulschluss	17:10
H. Oberwart Abfahrt	18:05
H. Langeck	18:40
Wohnort Bw	18:50
Mittwoch + Freitag	
Schulschluss	12:15
H. Oberwart	13:00
H. Langeck	13:50
Wohnort , Str. Bw	14:00
Donnerstag	
Schulschluss	16:25
H. Oberwart	16:40
Umsteigen H. Bernstein	17:10
H. Langeck	17:40
Wohnort, Str. Bw	17:50

2. Einkommensteuer 2006:

Im gegenständlichen Jahr beantragte der Bw ua jeweils den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für seine beiden Töchter.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurden diese nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass Studienkosten nur dann zustehen würden, wenn die Ausbildungsstätte vom Familienwohnsitz mehr als 80 km entfernt sei und die tägliche Hin- und Rückfahrt (länger als 1 Stunde) nicht zumutbar sei.

Da die Entfernung Lockenhaus –Oberwart weniger als 80 km betrage und die Fahrzeit unter einer Stunde liege (Lockenhaus-Oberwart Wegstrecken vom elterlichen Haushalt zur Haltstelle und von der Haltstelle in Oberwart zu Ausbildungsstätte seien nicht zu berücksichtigen) würden die Studienkosten nicht zustehen (siehe auch Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 12.12.2006 für das Kalenderjahr 2005).

Mit Eingabe vom 27. November 2007 erhob der Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend führte der Bw im Wesentlichen aus, dass seine beiden Töchter im Kalenderjahr 2006 die Höhere Bundeslehranstalt für wirtschaftliche Berufe in Oberwart besuchen würden.

Im Übrigen wiederholte der Bw im Wesentlichen die bereits in der Eingabe vom 7. Jänner 2007 (gegen die Einkommensteuer für das Jahr 2005) vorgebrachten Argumente.

Mit Berichten vom 17. Jänner 2007 und 3. Dezember 2007 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Bescheiden vom 27. März 2007 bzw vom 19. Dezember 2007 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, ist das Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Mit Vorhalt vom 3. Juni 2009 übermittelte der Unabhängige Finanzsenat dem 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 Ausdrücke aus der Fahrplandatenbank HAFAS der ÖBB mit allen Verkehrsverbindungen zwischen Wohngemeinde und Ausbildungsgemeinde in der Zeit von 7:00 bis 9:00 Uhr für den gesamten Berufszeitraum (Winter- und Sommerfahrpläne).

Nach einer ausführlichen Rechtsbelehrung teilte der Unabhängige Finanzsenat mit, dass sich aus den im Berufszeitraum 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 ist.

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

Mit Schreiben vom 3. Juli 2009 teilte der Bw mit, dass er seine Berufungen bzw Vorlageanträge aufrecht erhalten würde, weil der VwGH über die Verwendbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel mit Wegzeiten bis zu einer Stunde noch nicht endgültig entschieden hätte. Zusätzliche "alte" Fahrpläne hätte er auch nicht ausfindig machen können.

3. Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008:

Wie in den Jahren davor beantragte der Bw den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung für seine beiden Töchter im Jahr 2007 und für seine Tochter im Jahr 2008.

Mit Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 jeweils datiert vom 20. November 2009 wurden diese nicht anerkannt. Begründend wurde – wie in den Vorjahren – ausgeführt, dass die Studienkosten nicht zustehen würden, da die Entfernung Lockenhaus –

Oberwart weniger als 80 km betrage und die Fahrzeit unter einer Stunde liegen würde (Lockenhaus-Oberwart Wegstrecken vom elterlichen Haushalt zur Haltstelle und von der Haltstelle in Oberwart zu Ausbildungsstätte seien nicht zu berücksichtigen).

Mit Eingaben jeweils datiert vom 6. Dezember 2009 erhob der Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend führte er aus, dass die Fahrzeit seiner Töchter unter Berücksichtigung von Fußwegen und Wartezeiten jeweils mehr als eine Stunde zwischen Lockenhaus und Oberwart betragen würde und der VwGH über die Verwendbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel mit Wegzeiten bis zu einer Stunde noch nicht endgültig entschieden hätte.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Auswärtige Berufsausbildung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008

§ 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 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.“

In den 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 Abgabeverfahren unstrittig ist, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Ausbildung im Nahebereich des Wohnortes erfolge.

Unter Wohnort ist die jeweilige Ortsgemeinde zu verstehen. Bei Katastralgemeinden ist auf die jeweilige Ortsgemeinde, der sie zugehören, abzustellen, und zwar auch dann, wenn sich in der Katastralgemeinde ein eigener Bahnhof befindet (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6 2009], § 34 Anm. 68, 70, m. w. N.; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0114).

Nach den vom Unabhängigen Finanzsenat getroffenen und von dem Bw. nicht bestrittenen Feststellungen, befindet sich der Familienwohnsitz in Langeck, wobei Langeck eine Katastralgemeinde von Lockenhaus ist und kann der Weg zum Ausbildungsort Oberwart mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 im Berufszeitraum in nicht mehr als einer Stunde zurückgelegt werden. Diese Verkehrsmittel verkehren auch zu Zeiten, zu denen eine Verwendung durch Schüler und Studenten zumutbar ist.

Lockenhaus 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 Oberwart 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 StudienförderungsgG 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 Berufszeitraum 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. 6. 2009], § 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. 6. 2009], § 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.

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 Studienförderungsg 1992 anzuwenden sind.

Die Begründung allein, Lockenhaus werde 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 Oberwart zeitlich noch zumutbar ist, reicht nicht daher aus, um den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung zu gewähren.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar vor Ergehen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, 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 VwGH 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 Berufszeitraum 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. 6. 2009], § 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. 6. 2009], § 34 Anm. 72 m. w. N) oder – für Buspendler aus dem Burgenland – auch die Bushaltestelle Südtiroler Platz. Die tatsächliche Ein- oder Ausstiegsstelle ist nicht maßgebend.

Wenn der Bw in der Berufung vorbringt, dass bei der Ermittlung der Dauer der Fahrzeit zum und vom Ausbildungsort auch die Zeit für den Fußweg von der Wohnung zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels und umgekehrt, die Zeit von der Ankunft am Ausbildungsort bis zum Schulbeginn und die Zeit vom Schulende bis zur Abfahrt vom Ausbildungsort zu berücksichtigen sei, dann muss dem entgegengehalten werden, dass im Geltungsbereich der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 die Strecke zwischen der zentralen Haltestelle des in Betracht kommenden öffentlichen Verkehrsmittels im Wohnort einerseits und der zentralen Haltestelle

im Ausbildungsort andererseits maßgebend ist. Kann diese Strecke mit in 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*, EStG 1988, § 34, Anm 71).

Aus dem Sommerfahrplan 2005 ergibt sich, dass an Schultagen in der Früh zwei Verbindungen bestehen (Abfahrt Lockenhaus 6:25, Ankunft Oberwart 7:10; Fahrzeit 45 Minuten; Abfahrt 6:55 Ankunft: 7:30 Fahrzeit 35 Minuten) die die Strecke Lockenhaus – Oberwart in deutlich weniger als einer Stunde bewältigen. Ebenso gibt es für die Rückfahrt am Nachmittag eine Verbindung (Abfahrt 13:00, Ankunft 14:00) mit genau einer Stunde, eine Verbindung Abfahrt 14:25 Ankunft 15:27 mit einer Fahrzeit von 1 Stunde und 2 Minuten sowie eine Verbindung Abfahrt 15:30, Ankunft 16:20 mit einer Fahrzeit von 50 Minuten. Dass die Verhältnisse hinsichtlich des Winterfahrplanes 2005/2006 und des Sommerfahrplanes 2006 andere gewesen wären, wurde vom Bw nicht behauptet.

Auch für den Berufszeitraum 2007 und 2008 hat es in der Früh zwei Verbindungen zwischen Lockenhaus und Oberwart gegeben mit einer Ankunftszeit zwischen 7:10 Uhr und 7:30 Uhr und mit einer Fahrzeit von 45 bzw 35 Minuten. Auch für die Rückfahrt hat es zB. im Sommer 2007 zwei Verbindungen mit einer Ankunftszeit von 14:00 Uhr und 16:24 und mit einer Fahrzeit von 58 bzw 46 Minuten gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 8.7.2009, 2007/15/0306 entschieden, dass § 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes , BGBl Nr. 624/1995 id.g.F. allgemein auf die Fahrzeit zwischen Wohnort und Ausbildungsstätte abstelle, ohne auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen. Es ist daher nicht maßgebend, ob es nach den Umständen des Einzelfalles im Hinblick auf die konkrete zeitliche Lagerung der Ausbildung ein zumutbares Verkehrsmittel gibt und hat die Zuerkennung des Pauschbetrages bei einem mehrmals täglich verkehrenden öffentlichen Verkehrsmittel, des für die Strecke Wohnort-Ausbildungsort nicht mehr als eine Stunde benötigt, verneint, auch wenn an einem Tag der Woche infolge Abfahrt des letzten Verkehrsmittels vor Ausbildungsende dieses konkret nicht verwendet werden könne.

Dass daher im vorliegenden Fall auf Grund der konkreten Unterrichtszeiten die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde nicht oder nicht immer möglich ist, führt daher nach der Rechtsprechung des VwGH nicht zur Zuerkennung des Pauschbetrages, da nach den Fahrplänen im allgemeinen bei Benützung des günstigsten

öffentlichen Verkehrsmittels die Strecke zwischen Wohnort und Ausbildungsort in nicht weniger als einer Stunde zurückgelegt werden kann.

Da nach den getroffenen Feststellungen für die Hinfahrt am Morgen von der Wohnsitzgemeinde zur Ausbildungsgemeinde – ermittelt nach den Grundsätzen des Studienförderungsgesetzes 1992 – öffentliche Verkehrsmittel mit einer Fahr- bzw Wegzeit von nicht mehr als einer Stunde zur Verfügung stehen und auch für die Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht unzumutbar ist, liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen des Bw für die Schulausbildung seiner Töchter als außergewöhnliche Belastung nicht vor.

2. Einkommensteuer für das Jahr 2005

Hinsichtlich der Streitpunkte Alleinverdienerabsetzbetrag und Sonderausgaben (Kennzahl 456) wird auf die in diesen Punkten stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006 verwiesen.

Es war daher auch oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 15. Februar 2010