



GZ. RV/0059-G/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Artner Buchprüfung und Steuerberatung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte für das Streitjahr die Anerkennung von Aufwendungen für die Berufsausbildung seiner drei Kinder außerhalb des Wohnortes als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988. Der Wohnort des Bw. und seiner Kinder war im Streitjahr in Lieboch. Zwei seiner Kinder besuchten Schulen in Graz, eine Tochter besuchte eine Schule in Deutschlandsberg.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass sowohl Graz als auch Deutschlandsberg im Einzugsbereich des Wohnortes des Bw. liegen.

Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter brachten dagegen vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 31.5.2000, 2000/13/0075, festgestellt, ein die Zuerkennung des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 rechtfertigender Verpflegungsmehraufwand liege bereits dann vor, wenn die Teilnahme der Unterhaltsberechtigten an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich sei. Den drei Kindern des Bw. sei eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten wegen ihrer Fahrzeiten in Verbindung mit ihren konkreten Stundenplänen unmöglich gewesen. Zwei Unterhaltsberechtigte würden mittlerweile sogar eine Wohnung in Graz benutzen, um ihrem Studium überhaupt im erforderlichen Ausmaß nachkommen zu können. Für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung sei es jedoch ohnehin nicht von Bedeutung, ob der Unterhaltsberechtigte am Studienort in einem Studentenheim, in einer Mietwohnung oder in einer Eigentumswohnung des Unterhaltsverpflichteten wohne. Die vom Finanzamt vertretene Verwaltungsmeinung, den Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung immer dann zu versagen, wenn der Studienort vom Wohnort nicht mehr als 80 km entfernt sei, stehe mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Widerspruch und sei daher überholt.

Mit Vorhalt vom 19. April 2004 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass nach den Feststellungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Fahrzeit mit der Bahn von Lieboch nach Graz nur rund 20 Minuten und die Fahrzeit von Lieboch (Bahnhof) nach Deutschlandsberg (Bundesschulzentrum) mit Bahn und Bus (inklusive einmal umsteigen) rund 45 Minuten betrage. Überdies wurde der Bw. ersucht, bekannt zu geben, ob die Wegstrecken von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels (Bahnhof Lieboch) bzw. von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte (in Deutschlandsberg) mehr als 1500 m betragen und wenn ja, welche Zeit für diese Wegstrecken jeweils benötigt werde.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2004 gab der Bw. ua. bekannt, dass die Gehzeit von der Wohnung zum Bahnhof in Lieboch zehn Minuten und die Gehzeit von der Schule zum Bahnhof in Deutschlandsberg fünf Minuten betrage, wobei die letztgenannte Strecke kürzer als 1500 m sei. Weiters gab der Bw. die Fahrzeiten mit der Bahn von Lieboch nach Graz mit 23 Minuten und von Lieboch nach Deutschlandsberg mit 45 Minuten an.

Mit Vorhalt vom 28. Mai 2004 wurden die Ergebnisse dieser Ermittlungen dem Finanzamt Graz-Umgebung bekannt gegeben. Mit Schreiben vom 28. Juni 2004 wurden die Angaben des Bw. in den für die Entscheidung wesentlichen Punkten bestätigt.

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

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 (gemäß der im Streitjahr geltenden Fassung) durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 S 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. Die für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung wesentlichen Bestimmungen dieser Verordnung lauten:

*§ 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).*

Diese Verordnung wurde mit BGBl. II Nr. 449/2001 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2002 geändert. § 2 der Verordnung lautet nunmehr:

*§ 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).*

Zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 ist die Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 ergangen (BGBl. Nr. 605/1993). Diese wurde mit BGBl. II Nr. 295/2001 mit erstmaliger Wirksamkeit für Anträge von Studierenden für das Studienjahr 2001/2002 insofern geändert als ein neuer § 22 eingefügt wurde, 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.*

Nach herrschender Meinung (vgl. UFS [Wien], 29.8.2003, RV/4297-W/02, und die dort zitierte Literatur, zB Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 69) ist auch im Abgabungsverfahren seit 1. Oktober 2001 (Beginn des Studienjahres 2001/2002) der Gegenbeweis der längeren Fahrtdauer zulässig, weil die Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 einen dynamischen Verweis auf die Verordnungen zum Studienförderungsgesetz 1992 enthält.

Dieser Nachweis ist jedoch im Sinn der Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 – und nicht im Sinn des § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Stammfassung – zu führen (vgl. nochmals UFS [Wien], 29.8.2003, RV/4297-W/02).

Der Antrag des Bw. auf Anerkennung der Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung seiner drei Kinder als außergewöhnliche Belastung ist daher folgendermaßen zu beurteilen:

### **1) Schulbesuch der Kinder J und A in Graz**

Der Studienort (Ausbildungsort) Graz liegt innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort des Bw. und seiner Kinder. Lieboch ist überdies in § 2 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 605/1993 als eine der Gemeinden genannt, von der

die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort Graz zeitlich noch zumutbar ist ("Verordnungsgemeinde").

Wie vorhin ausgeführt wurde, ist für den Zeitraum Jänner bis September 2001 die Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in ihrer Stammfassung anzuwenden. Gemäß § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 iVm § 2 der Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 gilt der Studienort Graz daher **jedenfalls** als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes Lieboch gelegen. Ein Gegenbeweis (im Sinn der obigen Ausführungen) ist für diesen Zeitraum (noch) nicht zulässig. Die Anerkennung von Aufwendungen für den Schulbesuch der Kinder J und A in Graz als außergewöhnliche Belastung ist für den Zeitraum Jänner bis September 2001 daher nicht möglich. Dieselbe rechtliche Auffassung vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof, wenn er im Erkenntnis vom 22.9.2000, 98/15/0098, ausführt, für den Zeitraum ab 1. September 1995 habe die belangte Behörde die zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 ergangene Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 anzuwenden gehabt, weshalb hinsichtlich der Berufsausbildung der Tochter des Beschwerdeführers keine außergewöhnliche Belastung vorliege (Studienort Wien, Wohnort Mistelbach). Dem in der Berufung genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.5.2000, 2000/13/0075, liegt ein Fall zugrunde, bei dem Wohnort und Ausbildungsort mehr als 80 km voneinander entfernt waren und der rechtlich daher vollkommen anders als der gegenständliche Fall zu beurteilen war.

Für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 ist der Nachweis, dass die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt auch für Studienorte, die in der Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 genannt sind ("Verordnungsgemeinden") zulässig. Bei der Führung dieses Nachweises sind jedoch laut § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetzes 1992 anzuwenden. Das bedeutet, dass zwar Wartezeiten, die beim Umsteigen außerhalb des Heimat- oder Studienortes (regelmäßig) anfallen, zu berücksichtigen sind, 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.

Nach den Feststellungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz beträgt die Fahrzeit mit der Bahn von Lieboch nach Graz rund 20 Minuten, nach den Angaben des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2004 beträgt diese Fahrzeit 23 Minuten. Da weitere Wegzeiten aufgrund der vorhin genannten Regelungen nicht zu berücksichtigen sind, beträgt die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr als je eine Stunde. Damit liegt der Studienort Graz auch im Sinn der

ab 1. Oktober 2001 anzuwendenden Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 im Einzugsbereich des Wohnortes Lieboch. Die Anerkennung von Aufwendungen für den Schulbesuch der Kinder J und A in Graz als außergewöhnliche Belastung ist daher auch für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 nicht möglich.

## **2) Schulbesuch der Tochter W in Deutschlandsberg**

Der Ausbildungsort Deutschlandsberg liegt ebenfalls innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort Lieboch. Da es sich bei Deutschlandsberg nicht um einen in der Verordnung BGBl. Nr. 605/1993 genannten Studienort handelt, ist § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 anzuwenden, und zwar für den Zeitraum Jänner bis September 2001 in der Stammfassung, für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001.

Für den Zeitraum Jänner bis September 2001 ist daher entscheidend, ob die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Das schnellste öffentliche Verkehrsmittel ist die Bahn, die – nach den Feststellungen der Abgabenbehörde - für die Strecke Lieboch-Deutschlandsberg rund 33 Minuten benötigt. Aber selbst die gesamte Fahrt von Lieboch (Bahnhof) zum Bundesschulzentrum mit Bahn und Bus (inklusive ein mal umsteigen) dauert nicht länger als 45 Minuten. Auch der Bw. hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Mai 2004 eine Fahrzeit von (insgesamt) 45 Minuten für die Strecke Lieboch-Deutschlandsberg bestätigt. Die von der Tochter in Deutschlandsberg zurückzulegende Wegstrecke beträgt laut Bw. weniger als 1500 m. Für die Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof in Lieboch benötigt die Tochter – laut Vorhaltsbeantwortung - 10 Minuten, woraus geschlossen werden kann, dass auch diese Strecke kürzer als 1500 m ist. Da die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels daher weniger als eine Stunde beträgt, liegt auch Deutschlandsberg innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes Lieboch im Sinn der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995. Die Anerkennung von Aufwendungen für den Schulbesuch der Tochter W in Deutschlandsberg als außergewöhnliche Belastung für den Zeitraum Jänner bis September 2001 ist daher nicht möglich.

Für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 ist die Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 anzuwenden. Das bedeutet, dass bei der Ermittlung der Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel die Grundsätze des § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden sind.

Da – wie vorhin ausgeführt wurde - die Fahrzeit von Lieboch nach Deutschlandsberg nur 45 Minuten beträgt und weitere Wegzeiten nicht zu berücksichtigen sind, liegt Deutschlandsberg auch im Sinn der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 449/2001 innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes Lieboch. Die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung für den Schulbesuch der Tochter W ist daher auch für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 nicht möglich.

Graz, 26. Juli 2004